Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale,, n. 38 del 15 febbraio 1986 - Serie generale

Spedizione in abbonamento postale - Gruppo I (70%)

GAZZETTA UFFICIALE

DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA **Roma - Sabato, 15 febbraio 1986** SI PUBBLICA NEL POMERIGGIO DI TUTTI I GIORNI MENO I FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA 70 - 00100 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 6

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 5 febbraio 1986, n. **2.**

Regime tributario delle indennità di fine rapporto di lavoro dipendente - Legge 26 settembre 1985, n. 482.

SOMMARIO

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARI

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 5 febbraio 1986, n. **2.**

Regime tributario delle indennità di fine rapporto di lavoro dipendente - Legge 26 settembre 1985, n. 482.

Alle intendenze di finanza

Agli ispettorati compartimentali delle imposte dirette

Agli uffici distrettuali delle imposte dirette

Ai centri di servizio di Roma e Milano

e, p. c.

Alla Direzione generale degli affari generali e del personale - Servizio ispettivo

Al servizio centrale degli ispettori tributari

Al comando generale della guardia di finanza

PREMESSA

Con legge 26 settembre 1985, n. 482, recante «Modificazioni del trattamento tributario delle indennità di fine rapporto e dei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita», pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 230 del 30 settembre 1985 ed entrata in vigore il successivo 1° ottobre 1985, è stata introdotta una nuova disciplina tributaria delle indennità di fine rapporto di lavoro dipendente, con riferimento sia ai rapporti che cessano a partire dalla predetta data di entrata in vigore della legge (articoli 1 e 3) sia ai rapporti cessati anteriormente a tale data, per i quali è prevista una particolare procedura di riliquidazione a domanda (articoli 4, 5 e 7).

Le legge prevede anche (art. 6) una nuova disciplina tributaria dei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita, disciplina che costituirà oggetto di separate istruzioni, ed apporta altresì alcune modifiche all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, al fine di rendere coerente la normativa del settore con le innovazioni portate dalla legge medesima.

Nella nuova disciplina tributaria delle indennità di fine rapporto di lavoro dipendente, pur essendo rimasto fermo il principio della «tassazione separata» a simiglianza delle altre categorie di reddito a formazione successiva che trovano collocazione nell'art. 12 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597/1973, sono stati mutati, rispetto al regime precedente, i criteri di determinazione della base imponibile e della relativa aliquota.

Com'è noto, ai sensi del combinato disposto degli articoli 12, 13 e 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597/1973 in vigore prima delle modifiche legislative apportate dalla legge n. 482 in commento, le indennità di fine rapporto di lavoro dipendente venivano assoggettate ad imposizione secondo i seguenti criteri:

a) determinazione della base imponibile con riguardo all'ammontare complessivo delle somme riscosse, decurtate di un abbattimento percentuale (del 50, del 30 o del 20 per cento a seconda dell'importo dell'indennità) nonché di una riduzione fissa pari a L. 100.000 per ogni anno o frazione di anno preso a base per la commisurazione della indennità;

b) determinazione dell'imposta in via provvisoria (all'atto, cioè, dell'applicazione delle ritenute d'acconto da parte del sostituto di imposta) sulla scorta dell'aliquota corrispondente alla metà dell'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente percepiti dal prestatore di lavoro nel biennio precedente e, in via definitiva (in sede, cioè, di dichiarazione dei redditi), sulla scorta dell'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto (comprensivo, quindi, di tutti i redditi posseduti) del contribuente nel biennio anteriore all'anno di insorgenza del diritto alla relativa percezione.

Con il nuovo sistema impositivo i criteri per la tassazione delle indennità di fine rapporto vengono, invece, così stabiliti:

1) la base imponibile del trattamento di fine rapporto o delle altre indennità ad esso equipollenti viene determinata decurtando le relative somme riscosse di L. 500.000 per ciascun anno preso a base di commisurazione, con rapporto a mese della riduzione per i periodi di lavoro inferiori all'anno. Vengono così a cadere sia l'abbattimento percentuale che, nel vecchio sistema, era goduto in funzione dell'importo dell'indennità riscossa sia, ovviamente, la riduzione di L. 100.000 annue o per frazione di anno, assorbita dalla maggior riduzione di L. 500.000;

2) l'imposta — ed è qui l'aspetto maggiormente innovativo della intervenuta modifica legislativa — viene, invece, determinata con criteri del tutto diversi rispetto a quelli del precedente sistema. È stato infatti abbandonato, ai fini della determinazione dell'aliquota, qualsiasi aggancio alla media dei redditi posseduti nel biennio antecedente la cessazione del rapporto di lavoro e il riferimento non è più fatto ad un reddito esterno alla indennità percepita ma ad un «reddito di riferimento» ricostruito sulla base dell'indennità stessa, dividendone l'ammontare per il numero degli anni preso a base per la sua commisurazione e moltiplicando il quoziente ottenuto per dodici. Il relativo prodotto costituisce il reddito di riferimento per la determinazione dell'aliquota e rappresenta in sostanza il reddito teorico medio che si ottiene cumulando in termini di anno la quota di anzianità spettante, calcolata per ciascun anno di lavoro e all'incirca coincidente con una frazione pari a 1/12 della retribuzione annuale.

Le premesse considerazioni, di carattere preliminare, valgono unicamente nei riguardi della indennità di fine rapporto tipologicamente considerata come tale e non anche di altre eventuali indennità o altre somme, che, ancorché mantenute nel regime della tassazione separata, seguono regole parzialmente diverse come si vedrà meglio in seguito.

Con il nuovo sistema si è assunto come indice della capacità contributiva, ai fini della determinazione dell'aliquota e quindi della quantificazione del prelievo tributario

sulla indennità di fine rapporto, in luogo della media del reddito complessivo posseduto nel biennio antecedente la maturazione del diritto all'indennità medesima, il reddito di riferimento desunto dallo stesso processo di formazione dell'indennità di fine rapporto.

Nelle detrazioni ai fini della determinazione della base imponibile si è data obiettiva rilevazione all'arco di tempo di formazione dell'indennità, optandosi per la sola riduzione fissa di L. 500.000 per ogni anno e frazione di anno di commisurazione, eliminando la precedente riduzione in termini percentuali per scaglioni che finiva con il privilegiare le indennità di elevata consistenza relative a rapporti di breve durata.

Quanto sopra premesso in merito ai tratti essenziali del nuovo regime tributario del trattamento di fine rapporto, si rende necessario procedere ad un esame analitico delle singole disposizioni di legge, ai fini di stabilirne l'esatta interpretazione e la precisa portata.

Il predetto esame verrà condotto nel seguente ordine:

a) analisi del nuovo testo dell'art. 12, lettera *e)*, del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 (art. 1 della legge), al fine di individuare esattamente le indennità che ricadono nell'area applicativa della nuova normativa;

b) analisi del nuovo testo dell'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 (art. 2 della legge) al fine di chiarire i meccanismi di determinazione dell'imponibile e i criteri di calcolo che presiedono alla tassazione sia dell'indennità di fine rapporto (T.F.R. e indennità equipollenti) sia delle altre indennità e somme che sono comprese nel regime di tassazione separata;

c) individuazione dei criteri di applicazione della nuova normativa sia alle indennità liquidate a regime (per fattispecie che maturano dopo l'entrata in vigore della legge) sia alle indennità che ricadono nel regime transitorio, per rapporti cessati anteriormente alla entrata in vigore del nuovo regime;

d) analisi delle altre disposizioni legislative, modificate o comunque connesse al nuovo regime di tassazione delle indennità di fine rapporto, che interessano in questa sede e fornendo altresì chiarimenti in ordine agli adempimenti cui sono tenuti sia i sostituti d'imposta nell'effettuazione delle ritenute, sia i contribuenti, in sede di dichiarazione dei redditi.

Nelle presenti premesse è d'uopo precisare immediatamente che il nuovo sistema di imposizione non tocca minimamente i criteri di tassazione degli altri redditi che trovano collocazione, insieme con le indennità di fine rapporto, ai fini della applicazione del sistema di «tassazione separata», nell'art. 12 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597/1973.

La nuova normativa ha inteso, infatti, modificare unicamente il sistema impositivo dell'indennità di fine rapporto di lavoro dipendente e delle indennità e somme partecipi della stessa natura, anche se nell'ambito della legge sono contenute modifiche e riferimenti a condizioni che riguardano gli altri redditi a tassazione separata (cfr. art. 1, ultimo comma, della legge; cfr. nuovo testo dell'art. 14, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 597, come sostituito dall'art. 2 della legge).

In particolare, la disposizione dell'ultimo comma dello art. 1 della legge, nel modificare l'art. 13, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 597, conferma il principio che il sistema di determinazione dell'aliquota basato sulla media del reddito complessivo del biennio precedente permane per i redditi soggetti a tassazione separata diversi dalle indennità di fine rapporto, mentre per converso tale sistema non si applica più a queste ultime.

L'anzidetto ultimo comma dell'art. 1 prevede inoltre che l'aliquota media per la tassazione dei redditi della specie, ove manchi per il biennio precedente il reddito complessivo imponibile, è fissata in misura pari all'aliquota minima della tabella delle aliquote IRPEF in luogo del 10 per cento, previsto in misura fissa dal secondo comma dell'art. 13 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597) e ciò al fine di consentire l'adeguamento automatico dell'aliquota applicabile a quella minima dell'IRPEF senza dover ricorrere, ogni volta che venga variata detta aliquota minima, ad apposito coordinamento legislativo.

La disposizione contenuta nel quarto comma del nuovo testo dell'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 quale risulta dall'art. 2 della legge, pur menzionando anche le anticipazioni afferenti le indennità percepite per la cessazione del rapporto di agenzia e per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (lettere *f* e *g*) dell'art. 12/597), non modifica il regime impositivo di tali indennità, che rimane compreso nell'ambito applicativo dell'art. 13 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597, ora emendato con l'esclusione delle indennità di fine rapporto.

Il riferimento alle predette indennità di cui alle lettere *f)* e *g)* dell'art. 2 nel quadro di una disposizione normativa (art. 14) che riguarda in via esclusiva l'indennità di fine rapporto è da far risalire ad una mera esigenza di tecnica legislativa, e cioè alla necessità di confermare, sia per le anticipazioni del tipo considerato, sia per quelle sulle indennità di fine rapporto, la regola unitaria — del tutto ovvia nell'abrogato sistema impositivo, e suffragata dalla lettera del precedente testo dell'art. 14, che la nuova norma sostanzialmente ripete — secondo cui il prelievo fiscale deve essere operato anche sulle anticipazioni di tutte le menzionate indennità, salvo conguagliare l'operato prelievo al momento della definitiva liquidazione delle indennità medesime.

Ciò, peraltro, non significa che il sistema impositivo delle anticipazioni indicate nel quarto comma dell'articolo 14 (nuovo testo) sia rimasto unitario: al contrario, le anticipazioni di cui alle lettere *f)* e *g)* dell'art. 12, come modificato dalla legge n. 482, vanno assoggettate ad imposta secondo le regole generali dettate dal successivo art. 13 (media del reddito complessivo del biennio precedente); mentre per le anticipazioni sulle indennità di fine rapporto vigono le nuove regole, come sarà in appresso illustrato.

Tenuto, poi, conto che nei confronti dei lavoratori dipendenti sono soggetti a tassazione separata sia gli emolumenti arretrati sia le indennità di fine rapporto, si

precisa che — a differenza di quanto avveniva in base alle previgenti disposizioni, che per i predetti lavoratori prevedevano la unicità del criterio di determinazione dell'imposta sia per l'indennità di fine rapporto e relative anticipazioni sia per gli arretrati di lavoro dipendente (lettera *d)* dell'art. 12) — i proventi di cui trattasi sono ora soggetti ad un regime impositivo differenziato:

— per gli arretrati di lavoro dipendente, quello del sistema di determinazione dell'aliquota sulla base della media del reddito complessivo del biennio antecedente la percezione;

— per le indennità di fine rapporto e ralative anticipazioni, quello stabilito dalla nuova normativa.

È, infine, appena il caso di accennare che le disposizioni della legge n. 485/1982 si applicano soltanto alle indennità di fine rapporto per le quali il diritto alla percezione e conseguentemente il presupposto impositivo sono insorti a decorrere dal 1° gennaio 1974 (data di entrata in vigore della riforma tributaria nel settore delle imposte dirette) e che ricadono, quindi, nell'ambito applicativo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) istituita con decorrenza dalla data medesima.

Non rientrano nel campo di applicazione della legge 482 le indennità di fine rapporto maturate sotto il regime impositivo regolato dal testo unico delle imposte dirette approvato con decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645, ancorché siano state percepite dopo il 31 dicembre 1973 (arg. ex art. 83 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973 e ex art. 4, quarto comma, legge n. 482).

Tali indennità continuano quindi ad essere assoggettate alla disciplina antecedente la riforma tributaria anche se in ordine alle stesse siano tuttora pendenti giudizi ritualmente promossi, o se le indennità stesse siano state definitivamente percepite nel periodo di tempo compreso fra il 1° gennaio 1980 e il 30 settembre 1985 e se debbano — per qualsiasi ragione — essere ancora percepite in tutto o in parte.

PARTE PRIMA

NUOVO REGIME TRIBUTARIO DELLE INDENNITÀ DOVUTE PER RAPPORTI DI LAVORO DIPENDENTE CESSATI POSTERIORMENTE AL 30 SETTEMBRE 1985.

Capitolo I

INDENNITÀ DI FINE RAPPORTO CLASSIFICAZIONE E QUALIFICAZIONI (art. 12, lettera *e*), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597)

I - *Nozione.*

L'art. 12, lettera *e*), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, nel testo sostituito con l'art. 1 della legge in esame, enumera gli emolumenti che, ai fini tributari, vanno qualificati sotto la fattispecie «indennità di fine rapporto» ed assoggettati ad imposizione secondo i nuovi criteri fissati dalla legge stessa.

Gli emolumenti in discorso sono i seguenti:

1) trattamento di fine rapporto (T.F.R.) di cui all'art. 2120 del codice civile;

2) indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente tra le quali:

a) indennità percepite in relazione alla cessazione dei rapporti intercorsi fra lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, di servizi, agricole, di prima trasformazione dei prodotti agricoli e della pesca e la rispettiva cooperativa, che si siano trovati nelle condizioni di cui all'art. 47, lettera *a*), del decreto del Presidente della Repubblica n. 597/1973;

b) indennità percepite per la cessazione dalla carica di membro del Parlamento, e dalle cariche elettive e per le funzioni di cui agli articoli 114 e 135 della Costituzione (cessazione dalla carica di consigliere comunale, provinciale e regionale; cessazione dalla carica di membro della Corte costituzionale);

3) trattamento di fine rapporto e indennità equipollenti percepite, ai sensi dell'art. 2122 del codice civile per diritto proprio, o per successione, da parte degli aventi diritto dal prestatore di lavoro defunto;

4) altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro dipendente tra le quali:

a) indennità di preavviso;

b) somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni;

c) somme attribuite a fronte dell'obbligo di non concorrenza ai sensi dell'art. 2125 del codice civile.

II - *Criteri identificativi delle varie categorie di indennità di fine rapporto.*

In ordine ai trattamenti sopra elencati si forniscono i seguenti chiarimenti:

A - *Trattamento di fine rapporto* — (T.F.R.) di cui all'art. 2120 codice civile. Detto trattamento è quello introdotto dalla legge 29 maggio 1982, n. 297 che, con effetto dal 1° giugno 1982, ha sostituito l'indennità di anzianità spettante a norma del testo abrogato dello stesso art. 2120.

Il nuovo trattamento, a differenza della vecchia indennità di anzianità, si connota per il relativo meccanismo di accumulazione annua, stabilita, ai sensi del primo comma dell'art. 2120, in misura pari a 1/13,5 $\left(\frac{10}{135}\right)$ della retribuzione annua globalmente calcolata.

Ciò significa che, ferma restando l'autonomia contrattuale ai fini della determinazione delle voci retributive che concorrono a formare la quota di T.F.R. da accantonare (cfr. secondo comma dello stesso art. 2120), il trattamento di fine rapporto che va tenuto presente ai fini tributari (e cioè ai fini della determinazione del reddito di riferimento e della relativa aliquota, oltre che della determinazione della base imponibile) è quello stabilito ai

sensi di detto primo comma dell'art. 2120 del codice civile, integrato ovviamente ai sensi dei successivi commi del medesimo articolo.

Infatti, dalla interpretazione sistematica della legge n. 297/1982 (cfr. art. 4) si evince che il T.F.R. costituisce, senza eccezioni, il trattamento sostanziale dovuto all'atto della cessazione del rapporto, per tutte le categorie di lavoratori subordinati, ad esclusione dei dipendenti pubblici, beninteso ove per costoro il trattamento in parola (di «fine servizio», come recita il sesto comma del precitato art. 4 della legge n. 297/1982) si concretizzi in una disciplina legislativa specifica (e, aggiungasi, anche regolamentare, ove la disciplina sostanziale del trattamento di fine rapporto sia rimessa all'autonoma determinazione dell'ente od organismo pubblico interessato, abilitato a ciò dalla legge istitutiva o dagli statuti che ne regolano il funzionamento): altrimenti, anche per il dipendente pubblico, si rende applicabile la disciplina di cui trattasi che consegue, normalmente, all'adozione di un particolare contratto collettivo di lavoro in relazione alla qualità dell'attività svolta dall'ente od organismo pubblico di appartenenza (cfr. art. 2129 del codice civile).

Per espressa previsione della legge n. 297 (art. 4, primo comma) sono sostituite dal trattamento di fine rapporto disciplinato dall'art. 2120 del codice civile tutte le indennità previste dal codice della navigazione in relazione alla cessazione del contratto di arruolamento del personale marittimo, nonché in relazione alla cessazione del contratto di lavoro del personale del settore aeronautico (rispettivamente, articoli 351 e 352, 919 e 920 del codice citato).

B - *Indennità equipollenti* — A diversa problematica dà luogo l'identificazione delle «indennità equipollenti», comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente» che la norma colloca, al pari del T.F.R., nell'area del nuovo sistema di tassazione separata senza, peraltro, provvedere alla loro specifica identificazione.

Poiché, come si è visto alla precedente lettera *A*, il T.F.R. come regolato dalla legge n. 297/1982 compete indistintamente a tutte le categorie di lavoratori subordinati, esclusi, a particolari condizioni, i pubblici dipendenti, è evidente che le indennità qui esaminate sono, in via esclusiva, quelle spettanti ai pubblici dipendenti e regolate da norme legislative e/o regolamentari specifiche.

La norma pone un particolare requisito, quello della «equipollenza» al T.F.R. purché le indennità siano commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente.

Poiché «l'equipollenza», nella specie, non può che corrispondere ad «equivalenza», appare evidente che rientrano senza esclusioni nella categoria in argomento tutte le indennità che vengono corrisposte «in ogni caso di cessazione del rapporto di lavoro subordinato» (arg. ex art. 2120, primo comma) e quindi in ogni caso in cui viene a cessare il rapporto di pubblico impiego ovvero, tenuto conto della tipologia che caratterizza i rapporti di pubblico impiego, viene a cessare l'appartenenza ad una generale categoria del settore del pubblico impiego (statale - dipendente di ente locale - parastatale, ecc.).

Ove nell'ambito del rapporto di impiego o di servizio il dipendente abbia diritto a più indennità, il carattere di indennità «equipollente» agli effetti tributari non potrà che essere assegnato a quella che presenta le caratteristiche sopra descritte in quanto per legge o regolamento direttamente ed immediatamente correlata allo status di pubblico dipendente del beneficiario secondo la categoria generale di appartenenza: le altre indennità non possono che riferirsi al particolare status che lega il soggetto al ruolo, alla qualifica, o più genericamente, all'Amministrazione presso cui presta servizio e che si aggiungono all'indennità principale spettante per il rapporto di pubblico impiego che lega il beneficiario all'ente o all'organismo di appartenenza. Non è, infatti, ipotizzabile che, in presenza di una pluralità di indennità, tutte siano qualificabili come «equipollenti» del T.F.R. Poiché, infatti, questo è unico per tutti i lavoratori subordinati diversi dai pubblici dipendenti, analoga valutazione va fatta anche con riguardo ai pubblici dipendenti, privilegiando l'indennità che presenta i caratteri sopra descritti, ai fini della sua assimilazione al T.F.R.

In tale contesto, risulta irrilevante il procedimento di formazione e di accumulazione dell'indennità così delineata; ciò vale, in particolare, anche per i casi in cui, a differenza del T.F.R., l'indennità «equipollente» del pubblico impiego sia formata anche mediante versamento di contributi obbligatori a carico degli aventi diritto.

La norma tributaria non pone al riguardo nessuna distinzione o differenza di trattamento fiscale, sicché anche in presenza di indennità formatesi mediante contribuzione obbligatoria (di norma, parziale) del beneficiario, si applica la disciplina impositiva prevista dalla legge n. 482/1985 in esame.

Al riguardo non può trascurarsi, del resto, la circostanza che, trattandosi di contribuzione obbligatoria per la quale vige il principio generale della deducibilità dei contributi a carico del lavoratore dal reddito di lavoro dipendente (arg. ex art. 48, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597; cfr., per l'identica disposizione sotto il vecchio regime tributario, l'art. 87, u.c., del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645), in effetti le somme devolute per la finalità in discorso non vengono tassate e vanno quindi a confluire nel montante dell'indennità di fine rapporto nel loro ammontare lordo.

Venendo a talune esemplificazioni in materia, si rileva che rientrano tra le indennità «equipollenti» al T.F.R., il cui trattamento tributario è, quindi, quello portato dalla nuova normativa:

a) l'indennità di buonuscita spettante ai dipendenti statali a norma del decreto del Presidente della Repubblica 29 dicembre 1973. n. 1032, concernente il «testo unico delle norme sulle prestazioni previdenziali a favore dei dipendenti civili e militari dello Stato»;

b) l'indennità premio di servizio spettante al personale degli Enti locali e del settore sanitario, istituita con legge 2 giugno 1930, n. 733, a decorrere dal 1° gennaio 1931 e riordinata con legge 8 marzo 1968, n. 152, concernente «Nuove norme in materia previdenziale per il personale degli enti locali»;

c) l'indennità di anzianità spettante a talune categorie di dipendenti di enti pubblici (c.d. «parastato») ai sensi dell'art. 13 della legge 20 marzo 1975, n. 70, concernente «disposizioni sul riordinamento degli enti pubblici e del rapporto di lavoro del personale dipendente»;

d) ogni altra indennità, comunque denominata — di anzianità, di fine lavoro, di fine servizio, di buonuscita, ed altre — spettanti ai dipendenti di enti pubblici diversi (consorzi pubblici; enti pubblici economici; camere di commercio; accademie; deputazioni ed istituti culturali; enti lirici; ordini e collegi professionali; Cassa per il Mezzogiorno, ecc.), e corrisposta in ragione immediata e diretta della dipendenza del beneficiario dall'ente od organismo erogatore, ove — beninteso — come accennato alla lettera *A*), non si renda applicabile, nell'ambito della specifica categoria, il T.F.R. di cui all'art. 2120 del codice civile.

C — *Trattamento di fine rapporto ed altre indennità in caso di decesso del lavoratore.*

Nel caso in cui il beneficiario del trattamento di fine rapporto non sia il lavoratore dipendente, bensì il suo avente causa o erede, la legge prevede l'identità del trattamento tributario, mediante espresso richiamo dell'ipotesi di cui all'art. 2122 del codice civile, che regola, sotto il profilo sostanziale, la particolare fattispecie, ove si versi nell'ipotesi del decesso del prestatore di lavoro prima della cessazione del rapporto di lavoro.

Al riguardo va precisato che la collocazione nel testo della norma dell'«ipotesi di cui all'art. 2122 del codice civile» subito dopo le «indennità equipollenti, comunque denominate....», non sta ovviamente a significare che la fattispecie ex art. 2122 codice civile si applica solo a queste indennità e non anche al T.F.R., menzionato separatamente in precedenza.

Nella fattispecie fiscale evidenziata mediante richiamo all'art. 2122 del codice civile rientrano tutte le ipotesi di erogazione agli aventi diritto delle indennità di fine rapporto a seguito del decesso del lavoratore in attività di servizio. Tuttavia il richiamo è meramente tipologico, in quanto la cennata disciplina della fattispecie regolata dall'art. 2122 in connessione al precedente art. 2120 è rimessa, nell'ambito dei rapporti di pubblico impiego, ad apposite disposizioni legislative (cfr. art. 5 del precitato testo unico n. 1032 del 1973 per gli statali; art. 3 della legge n. 152 del 1968 per i dipendenti degli enti locali, ecc.).

D — *Altre indennità e somme diverse dal T.F.R. e indennità equipollenti* — La nuova legge prevede, a simiglianza — del resto — di quella abrogata, che anche le «altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti» (di lavoro dipendente) siano assoggettate al nuovo regime di tassazione separata.

Occorre pertanto stabilire, nel silenzio della legge, che richiama espressamente le sole indennità di preavviso e quelle a fronte dell'obbligo di non concorrenza, quali siano le indennità e somme che rientrano nella categoria.

In linea di principio, può affermarsi che trattasi di emolumenti erogati in connessione con il fatto della cessazione del rapporto di lavoro, espressamente in funzione della stessa. Deve, in sostanza, sussistere un rapporto diretto ed immediato fra cessazione del rapporto di lavoro e percezione delle somme.

La disposizione interessa tanto l'area dell'impiego privato quanto quella dell'impiego pubblico, ed accomuna fattispecie diverse, e cioè sia le indennità erogate in misura unitaria che maturano al momento stesso della cessazione del rapporto di lavoro, sia le indennità che risultano invece commisurate alla durata del rapporto stesso, e che sono corrisposte anche da soggetti diversi dal datore di lavoro vero e proprio (arg. ex secondo comma del nuovo testo dell'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597).

A titolo esemplificativo, possono ritenersi compresi nell'ambito della categoria in argomento:

a) per il settore privato, i premi, le incentivazioni, le liberalità, il c.d. «premio di prepensionamento», altre somme intese a favorire l'esodo del personale, ecc., comunque convenuti (per accordo diretto, per accordi sindacali, aziendali, ecc.), che siano erogati a titolo aggiuntivo rispetto al trattamento legale previsto dall'art. 2120 codice civile.

Restano attratte nella categoria in esame anche le somme dovute a titolo di rivalutazione monetaria e di interessi a seguito del tardivo pagamento delle indennità di fine rapporto di lavoro dipendente (art. 429 c.p.c.), la cui natura reddituale è stata di recente riconosciuta anche dalla corte di cassazione. La qualificazione di tali somme come «altre indennità» e quindi la loro non inclusione nel T.F.R. o nelle indennità equipollenti, trae giustificazione dal fatto che la determinazione di queste indennità va fatta con riferimento alle somme giuridicamente spettanti secondo il relativo titolo.

Sono altresì comprese tutte quelle indennità c.d. integrative, normalmente costituite con il contributo del datore di lavoro e dello stesso lavoratore per l'erogazione delle quali è prevista apposita organizzazione, sia direttamente presso il datore di lavoro, sia nella forma di fondi, casse o gestioni speciali — tanto autonome, che costituite presso il datore di lavoro —, che erogano somme in aggiunta allo specifico trattamento legale di fine rapporto.

Possono ritenersi comprese nella presente categoria delle «altre indennità e somme» anche le somme erogate, in passato, per accordi collettivi a livello nazionale in conto del trattamento di fine rapporto, qualora in concreto le somme stesse non siano computate nel calcolo del T.F.R.

Identico trattamento, ricorrendo la condizione sopraindicata, va riservato anche agli aumenti dell'indennità di contingenza o di emolumenti di analoga natura di cui al quarto comma dell'art. 5 (disposizioni transitorie) della legge n. 297/1982, per i quali detta norma prevede espressamente che detti aumenti «sono corrisposti in aggiunta al trattamento di fine rapporto maturato»;

b) per il settore pubblico, ove normalmente non sono previste indennità, premi ed erogazioni aggiuntive

dell'indennità di fine rapporto spettante in via principale, le «altre indennità e somme» si compendiano essenzialmente negli emolumenti erogati da fondi o casse di previdenza che, per ciascuna categoria di pubblici dipendenti, di solito corrispondono un trattamento aggiuntivo di fine rapporto, ragguagliato per lo più agli anni di effettivo servizio prestato presso l'amministrazione che eroga il trattamento. È, al riguardo, irrilevante che gli emolumenti siano erogati da un ente o cassa dotati o meno di personalità giuridica propria, e che l'adesione del pubblico dipendente all'ente o alla cassa derivi da iscrizione automatica (ope legis) ovvero volontaria.

Analogo regime va riservato anche ai trattamenti di fine rapporto che, sebbene erogati direttamente dallo stesso ente od organismo pubblico — anche in virtù di apposita disposizione legislativa —, si pongono come trattamento aggiuntivo dell'indennità di fine rapporto percepita a ragione del preminente status di pubblico dipendente (indennità principale);

c) l'indennità di preavviso: è costituita dall'indennità così come disciplinata ai sensi degli articoli 2118 e 2121 del codice civile (quest'ultimo nel testo sostituito con legge n. 297/1982) e rientra, nella misura stabilita ai sensi di tali norme, nella disciplina tributaria delle «indennità e altre somme» di cui trattasi.

L'indennità in discorso è erogata dal datore di lavoro:

1) a favore del prestatore di lavoro in ogni caso di mancanza di preavviso, se dovuto, ove il recesso dal contratto a tempo indeterminato sia esercitato dal datore di lavoro;

2) a favore del prestatore di lavoro nel caso in cui il recesso sia esercitato da quest'ultimo, senza preavviso, per giusta causa;

3) a favore degli aventi diritto dal prestatore di lavoro nel caso di cessazione del rapporto di lavoro per morte di costui.

In tema di indennità di preavviso si ricorda che è anche previsto il pagamento di una indennità a carico del prestatore di lavoro, in mancanza di preavviso, ove il recesso dal contratto sia esercitato da costui senza giusta causa (dimissioni). Pertanto l'eventuale scomputo della stessa dall'ammontare del T.F.R. e delle altre indennità spettanti all'avente diritto è ininfluente ai fini del trattamento tributario sul T.F.R. e altre indennità, il cui computo va fatto sugli ammontari al lordo dell'importo imputato per indennità di mancato preavviso.

Al riguardo si precisa:

ipotesi sub 1) e 2): è indifferente, ai fini tributari, la qualificazione che l'indennità di mancato preavviso assume a seconda dei diversi contratti collettivi che se ne occupano.

Pertanto, il trattamento tributario delle indennità di cui trattasi è identico sia nel caso che, a norma della contrattazione collettiva o aziendale, l'indennità stessa sia considerata — ai fini contributivi — prolungamento del rapporto di lavoro, sia nel caso che essa venga erogata nella forma di «indennità sostitutiva»;

ipotesi sub 3): anche nel caso di devoluzione dell'indennità agli aventi diritto, ai sensi dell'art. 2122 del Codice civile, è applicabile il regime tributario di cui alla legge in esame, dal momento che anche in tale ipotesi l'indennità derivante dalla cessazione del rapporto di lavoro è in dipendenza di tale cessazione, ed è correlata al diritto alla riscossione del T.F.R. da parte degli aventi diritto.

E — *Capitalizzazione di pensioni e somme corrisposte a fronte dell'obbligo di non concorrenza ai sensi dell'art. 2125 del codice civile.*

Mentre per queste ultime non si pongono particolari problemi interpretativi, per quanto concerne la capitalizzazione di pensioni si precisa che rientrano in tale categoria tutte quelle ipotesi per le quali, in occasione della cessazione del rapporto di lavoro dipendente, la pensione erogabile in conseguenza dell'assumenda posizione di quiescenza viene trasformata, totalmente o parzialmente, in capitale. Nella fattispecie ricadono soltanto alcune categorie di lavoratori dipendenti, per le quali il cennato trattamento è assicurato da particolari disposizioni legislative.

In posizione correlativa alla descritta fattispecie si pone l'analoga ipotesi che riguarda capitalizzazioni di pensioni non derivanti dalla cessazione di rapporti di lavoro dipendente, ovvero che derivano da posizioni promiscue (iscrizione dell'interessato a Fondi o Casse in qualità di lavoratore dipendente di un particolare settore produttivo, con diritto alla prosecuzione dell'iscrizione volontaria anche in caso di cessazione del rapporto di lavoro dipendente e conseguente diritto al trattamento pensionistico al verificarsi di determinate condizioni maturate successivamente).

L'ipotesi è peraltro conforme all'orientamento già espresso da questo Ministero in presenza di analoga prescrizione normativa contenuta nel testo abrogato dell'art. 12, lettera *e*), del decreto del Presidente della Repubblica n. 597, a proposito delle capitalizzazioni di pensioni non derivanti direttamente da cessazioni di rapporti di lavoro dipendente.

Poiché il legislatore ha ripetuto la fattispecie anche nel nuovo testo normativo, si ritiene che debba prevalere il fatto obiettivo del mantenimento della «capitalizzazione di pensioni» nel nuovo testo, senza distinzioni in ordine alle cause e alle modalità della relativa formazione: pertanto le nuove disposizioni tributarie, e i relativi criteri di determinazione della base imponibile e dell'aliquota, si rendono applicabili alle capitalizzazioni di pensioni di qualsiasi natura, mancando altrimenti la copertura legislativa per le particolari fattispecie qui in discussione.

Capitolo II

CRITERI DI DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE E DELL'ALIQUOTA
(art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597)

I - *Generalità.*

Il nuovo testo dell'art. 14 pone i criteri pratici per la determinazione sia della base imponibile, sia dell'aliquota ad essa applicabile, secondo il nuovo sistema, tanto per il

trattamento di fine rapporto (T.F.R.) e le indennità ad esso equipollenti, quanto per le «altre indennità e somme».

Il primo comma si occupa del T.F.R. e delle indennità equipollenti; il secondo comma delle altre «indennità e somme».

Gli altri commi dettano regole particolari per determinate fattispecie: indennità di fine rapporto per le quali il sistema di accumulazione ha seguito, in passato, regole diverse; anticipazioni riscosse nel corso del rapporto di lavoro.

La nuova disposizione si caratterizza, rispetto al precedente sistema, per la netta distinzione che pone fra T.F.R. e indennità equipollenti da un lato, e le «altre indennità e somme» dall'altro.

Nel sistema abrogato le «altre indennità e somme» confluivano nella determinazione dell'imponibile senza alcuna distinzione rispetto all'indennità di anzianità spettante in via principale. Tutte insieme parimenti si ponevano nei confronti dell'aliquota applicabile sia all'atto della liquidazione delle ritenute d'acconto da parte del datore di lavoro sia, successivamente, ad opera dell'ufficio, in quanto il coacervo era sempre calcolato sulla media del reddito complessivo del biennio precedente. Con il nuovo sistema, invece, i due blocchi di indennità vanno tenuti separati.

Le indennità di carattere principale (T.F.R. e indennità equipollenti) hanno, infatti, una propria determinazione sia della base imponibile sia dell'aliquota applicabile; le «altre indennità e somme» sono invece trattate autonomamente, mutuando dalle prime solo l'aliquota (salvo una eccezione che sarà a suo tempo esaminata) e adottando criteri di determinazione della base imponibile diversi da quelli valevoli per il T.F.R. e per le indennità equipollenti, in quanto non beneficiano delle riduzioni previste soltanto per il T.F.R. e indennità equipollenti.

Qui di seguito vengono esaminati i vari aspetti della cennata disposizione legislativa.

II — *Criteri di determinazione dell'imponibile del T.F.R. e delle indennità equipollenti.*

A norma del primo comma del nuovo testo dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597/1973 la base imponibile dei trattamenti in oggetto si determina riducendo l'ammontare netto della indennità spettante di una somma pari a L. 500.000 per ciascun anno preso a base di commisurazione con esclusione dei periodi di anzianità convenzionali; per i periodi inferiori all'anno la riduzione è rapportata a mese. Se il rapporto si svolge per un numero di ore inferiore a quello ordinario previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro di categoria, la somma è proporzionalmente ridotta.

Per una corretta interpretazione della norma anzidetta occorre, pertanto, tenere partitamente presenti i seguenti elementi:

1) l'ammontare netto della somma erogata;

2) gli anni e frazione di anno di commisurazione della stessa;

3) l'esistenza di eventuali periodi di anzianità convenzionale;

4) la natura del rapporto di lavoro in funzione del numero delle ore lavorate.

Al riguardo, si forniscono i seguenti chiarimenti:

1) *Ammontare netto della somma erogata.*

Devesi intendere per «ammontare netto» la somma effettivamente spettante, depurata solo di quegli importi che incidono sulla stessa parallelamente al prelievo fiscale (quali i contributi obbligatori), escluse le contribuzioni eventualmente erogate, nell'arco temporale, per la formazione delle indennità, deducibili dal reddito di lavoro dipendente all'atto della sua maturazione. Normalmente, nell'ambito del processo di formazione del T.F.R. le relative somme vengono accumulate al netto di eventuali contribuzioni od altri oneri (cfr., per es., il disposto del penultimo e dell'ultimo comma dell'art. 3 della legge n. 297/1982, ai sensi dei quali la contribuzione aggiuntiva dovuta per il finanziamento del Fondo pensioni dei lavoratori dipendenti viene detratta dall'ammontare della quota annuale del T.F.R. ovvero, nel caso di indennità a formazione previdenziale, dalla quota dei contributi dovuti per il finanziamento del T.F.R.).

Pertanto, possono essere detratte solo quelle voci contributive che afferiscono direttamente e immediatamente all'indennità di fine rapporto nella sua fase di determinazione finale che non hanno concorso alla formazione del plafond annuo dell'indennità, rimanendo esclusa la deduzione di qualsiasi altra somma, ancorchè connessa al fatto obiettivo dell'erogazione, che non presenti i descritti caratteri.

2) *Anno o periodo di commisurazione dell'indennità.*

La legge prevede che per ogni anno preso a base di commisurazione dell'indennità sia accordata una riduzione dell'imponibile pari a L. 500.000 e che per periodi inferiori all'anno la riduzione sia rapportata a mese.

È utile, pertanto, chiarire che cosa si intende, rispettivamente, per «anno preso a base di commisurazione» e per «periodi inferiori all'anno».

Un primo approccio interpretativo porta a ritenere che per anni e frazione di anno di commisurazione si debba intendere il numero degli anni e dei mesi con riferimento ai quali il trattamento di fine rapporto (o l'indennità equipollente) viene calcolato o, con riguardo alla nuova disciplina dell'art. 2120 del Codice civile, nei quali il trattamento medesimo è maturato, con esclusione degli anni e dei mesi di anzianità convenzionale. Lo stesso criterio identificativo degli anni e dei mesi di commisurazione vale anche ai fini del meccanismo di determinazione dell'aliquota da applicare sull'ammontare imponibile dell'indennità, con la differenza peraltro che, a detti fini, gli anni ed i mesi di commisurazione non vanno depurati dei periodi di anzianità convenzionale.

Si pone, pertanto, l'esigenza di individuare i criteri per circoscrivere la nozione di anzianità convenzionale nel senso adoperato dal legislatore nel contesto della nuova disciplina fiscale delle indennità in argomento e a tal fine si rinvia alla trattazione svolta nel successivo paragrafo. Va qui, comunque, puntualizzato che, ai fini della riduzione dell'importo di L. 500.000, ciò che rileva è il riferimento al periodo mensile come periodo minimo di

ragguaglio. Ne consegue che nei casi in cui, ai fini della determinazione dell'indennità equipollente, assumano rilievo periodi inferiori al mese, deve essere riconosciuta per tali periodi la quota di riduzione rapportata all'intero mese.

3) *Periodi di anzianità convenzionale.*

La identificazione dei periodi di anzianità convenzionali assume specifico rilievo in quanto per essi è esclusa l'applicabilità della detrazione di L. 500.000 annue e delle frazioni di esse ragguagliate a mese. In prima approssimazione, sembra che dovrebbero essere definiti tali tutti i periodi che eccedono quelli di effettivo servizio nell'ambito del rapporto di lavoro che dà diritto all'indennità di fine rapporto.

Tuttavia, ad una più attenta valutazione dello spirito della norma, e considerato che le anzianità del tipo in esame presentano una vastissima articolazione in quanto legate, o riferibili, alle condizioni più diverse — talvolta anche in conseguenza di espresse disposizioni di legge —, si ritiene di dover accogliere una diversa interpretazione del concetto di "convenzionalità" ai fini che qui interessano.

Va in proposito osservato che, da un lato, costituisce esigenza primaria della norma evitare una reiterazione della riduzione di L. 500.000 per anno preso a base di commisurazione ove il periodo di anzianità convenzionale valga a coprire attività lavorative svolte presso altri datori di lavoro, per le quali maturi altra indennità di fine rapporto; e, dall'altro, che costituisce, del pari, esigenza primaria della norma evitare la reiterazione della riduzione per lo stesso periodo annuale o infrannuale trascorso nella medesima condizione lavorativa, periodo che — per ragioni particolari o contingenti — può venire convenzionalmente valutato in misura diversa rispetto al tempo effettivo.

Tenendo presenti i cennati criteri orientativi può affermarsi, in linea di principio, che vanno considerati alla stregua di "anzianità convenzionali", ancorchè riconosciuti validi alla formazione del T.F.R. o delle indennità equipollenti, tutti i periodi di tempo per i quali risulta obiettivamente irrilevante l'attività svolta, o la posizione personale assunta dal soggetto beneficiario, rispetto all'attività lavorativa per la quale matura l'indennità di fine rapporto, e che se valutati ai fini della attribuzione della franchigia di L. 500.000 annue comporterebbero una duplicata attribuzione della franchigia medesima per lo stesso periodo di tempo già incluso nella durata del rapporto di lavoro e nel connesso spazio temporale di commisurazione della indennità.

Qualora, invece, la legge o i CCNL assegnino particolare rilevanza, ai fini della maturazione dell'indennità di fine rapporto, a taluni periodi di tempo effettivamente trascorsi al di fuori del rapporto di lavoro che siano contraddistinti dalla speciale posizione assunta dall'interessato ("status" particolare del soggetto durante il periodo di tempo preso in considerazione) può ritenersi che la condizione di anzianità, utile anche agli effetti del godimento della riduzione di L. 500.000 e frazione, sia verificata.

Diversamente, invece, va considerata l'ipotesi in cui, pur in costanza di un rapporto di lavoro, le relative anzianità siano reiteratamente valutate, in tale ambito, ai fini della determinazione dell'indennità di fine rapporto, e ciò indipendentemente dalla circostanza che venga all'uopo pagato o meno un contributo di riscatto.

In altri termini, risulta rilevante, ai fini della discriminazione fra anzianità convenzionale e non, lo *status* rivestito dal soggetto interessato in un periodo di tempo, realmente trascorso, che non corrisponde ad un periodo di effettivo servizio o lavoro presso lo stesso datore di lavoro, ma che viene parimenti considerato valido ai fini della maturazione del trattamento di fine rapporto o delle indennità equipollenti per il particolare valore sociale, o socio-economico nell'ambito della funzione svolta.

In contrapposizione, può certamente definirsi come «convenzionale» l'anzianità che, pur maturata nell'ambito del rapporto di lavoro, è ragguagliata a multipli, o a frazioni incrementative, del periodo di tempo valido alla formazione dell'indennità di fine rapporto.

Venendo a talune esemplificazioni, si forniscono i seguenti chiarimenti:

Per rapporti di lavoro del settore privato:

a) è convenzionale, l'anzianità, contrattualmente convenuta, che rende valido, ai fini del rapporto di lavoro, un periodo di tempo pregresso, genericamente o specificamente considerato (es.: anzianità attribuita quale «premio» di assunzione nel rapporto di lavoro dei dirigenti; anzianità riconosciuta, per determinate qualifiche tecniche, in funzione della professionalità posseduta; anzianità attribuita quale premio di servizio per altre qualifiche rivestite nei rapporti di lavoro precedentemente intrattenuti con la stessa azienda o con aziende del Gruppo; anzianità per servizi svolti all'estero);

b) è parimenti convenzionale l'anzianità maturata in relazione alla cessazione del rapporto di lavoro, come, ad esempio, nel caso in cui, malgrado l'effettiva cessazione della prestazione, il periodo di preavviso viene computato ai fini della determinazione del T.F.R.

c) non è convenzionale, invece, l'anzianità derivante, per legge o CCNL, da uno status particolare, rivestito dall'interessato, che normalmente esclude una attività lavorativa corrispondente, e che entra nella composizione del T.F.R. per la sua particolare rilevanza sociale, o funzionale al servizio prestato (es.: anzianità combattentistiche per i periodi trascorsi in zone di guerra o per richiamo alle armi, o per campagne di guerra o per partecipazione alla Resistenza, ecc.: cfr. decreto legislativo 4 marzo 1948, n. 137, maturate con riferimento all'indennità di anzianità; anzianità per riconoscimento del periodo di studi universitari, semprechè non coevo con il lavoro svolto nell'azienda; anzianità riconosciuta per i periodi trascorsi dall'interessato quale borsista presso l'azienda o quale partecipante a corsi aziendali di preinserimento, e figure similari);

d) non è convenzionale l'anzianità che matura, in costanza del rappporto di lavoro, durante l'assenza dal servizio per una causa consentita dalla legge (es., sospensione dal rapporto di lavoro per servizio di leva o per richiamo militare; per astensione dal servizio in occasione del parto, anche nel caso di astensione facoltativa post partum, periodo in cui la retribuzione e la formazione del T.F.R. è ridotta; ecc.).

Beninteso, ove l'assenza dal servizio non comporti maturazione del T.F.R. (es., aspettativa non retribuita per motivi sindacali, od altro), o l'anzianità parimenti non matura ovvero, se riconosciuta ad altri effetti, è certamente convenzionale ai fini che qui interessano.

e) non è parimenti convenzionale l'anzianità, relativa a prestazioni di lavoro, successivamente rese nei confronti di più datori di lavoro per le quali si è avuto il trasferimento della indennità di anzianità o del T.F.R. dall'uno all'altro datore di lavoro senza alcuna percezione da parte del dipendente interessato in occasione dei relativi passaggi.

Infatti, all'atto della definitiva cessazione del rapporto di lavoro presso l'ultimo datore di lavoro, il soggetto interessato viene a percepire il T.F.R. per l'intero arco di effettivo servizio reso, mentre il carattere «convenzionale» del T.F.R. si presenta tale ai soli fini contabili e soltanto nei confronti del datore di lavoro che liquida il trattamento finale.

Per rapporti di lavoro del settore pubblico:

f) sono convenzionali tutte le anzianità per le quali i presupposti di determinazione coincidono con quelli illustrati per le analoghe fattispecie del settore privato, ove applicabili;

g) sono convenzionali tutte le anzianità conseguite nell'ambito del rapporto d'impiego o di servizio, ancorchè riconosciute per legge, con o senza pagamento di contributi di riscatto, per le quali il periodo di servizio effettivamente prestato viene valutato in misura doppia, tripla o con altre modalità di valutazione (servizi militari in tempo di pace: confine, servizio marittimo, servizio aeronautico, servizio all'estero o presso corpi militari speciali, ecc.);

h) sono parimenti convenzionali le anzianità attribuite in funzione di un presupposto genericamente riconosciuto dalla legge come valido per il riconoscimento di anzianità che influiscono sulla determinazione dell'indennità di fine rapporto ma senza supporto in un periodo di tempo effettivamente trascorso in una particolare posizione o status (es. anzianità per pensionamento anticipato; anzianità riconosciute ai sensi dell'art. 7 della legge 24 maggio 1970, n. 336 e successive modificazioni; anzianità ex art. 67 del decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1972, n. 748 ove il presupposto impositivo si sia verificato dopo il 1° gennaio 1974; ecc.);

i) non sono invece convenzionali le anzianità corrispondenti a «status» particolari riconosciuti a norma di legge come propedeutici al servizio reso (es., anzianità per riconoscimento del periodo di studi universitari) o di particolare rilievo socio-politico (anzianità per riconoscimento delle campagne di guerra, del servizio in zona di operazione, e fattispecie analoghe o assimilate).

4) *Natura del rapporto di lavoro in funzione del numero delle ore lavorate* (part-time).

La norma prevede che se il rapporto di lavoro «si svolge per un numero di ore inferiore a quello ordinario previsto dai contratti collettivi nazionali di categoria, la somma è proporzionalmente ridotta».

La disposizione tiene conto della realtà operativa e del fatto che da qualche tempo a questa parte è frequente, nel settore dell'impiego privato, la stipulazione di contratti per lo svolgimento di attività lavorative a tempo parziale (c.d. «part-time»), limitatamente cioè a talune ore della giornata. La riduzione proporzionale delle L. 500.000 annue e relative frazioni è stata introdotta a fini perequativi, non essendo corretto che la riduzione spettasse in misura eguale sia ai lavoratori che impiegano tutto il tempo disponibile nel lavoro, sia ai lavoratori impegnati a tempo ridotto, che hanno, quindi, concreta possibilità di assunzione di altro lavoro, in ordine al quale appare possibile la reiterazione, per lo stesso anno, della riduzione di cui trattasi.

Il contratto di lavoro a tempo parziale, normalmente previsto in via autonoma dalla contrattazione collettiva, è stato recentemente disciplinato con il D.L. 30 ottobre 1984, n. 726, convertito con modificazioni nella legge 19 dicembre 1984, n. 863, che ne ha dettato le regole operative (art. 5).

Ai fini tributari che qui interessano, la norma stabilisce che la somma di L. 500.000 è «proporzionalmente ridotta». Poichè il riferimento normativo, cui collegare la riduzione proporzionale enunciata, è fatto al «numero di ore inferiore a quello ordinario previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro di categoria», appare evidente che la riduzione proporzionale di cui trattasi si riferisce, direttamente e immediatamente, al numero delle ore lavorate.

Pertanto, ai fini della determinazione della riduzione proporzionale delle L. 500.000 annue e frazioni, occorrerà stabilire l'incidenza delle ore lavorate rispetto a quelle prestate dall'analogo lavoratore a tempo pieno, a nulla rilevando che la retribuzione spettante per il tempo parziale e, conseguentemente, la quota di accantonamento del T.F.R., possono non essere direttamente proporzionali (per contrattazione aziendale, per contrattazione individuale, per attribuzione di superminimi, premi di produzione, od altro) alla retribuzione teoricamente spettante in relazione al fatto obiettivo della riduzione di orario.

Qualora il contratto a tempo parziale sia rimasto soggetto a frequenti variazioni nel corso dell'anno, secondo quanto prevede la contrattazione collettiva di taluni settori economici (per es., commercio), al fine di

evitare complessi conteggi a posteriori che potrebbero, in talune ipotesi, rendere impossibile la ricostruzione analitica dell'effettivo periodo di tempo trascorso in «part-time», si consente che si proceda alla determinazione del tempo medio trascorso, nell'anno, in «part-time», dal lavoratore interessato, cui applicare la riduzione proporzionale delle L. 500.000 prevista dalla nuova normativa tributaria.

Naturalmente, per i periodi che decorrono a partire dalla data di entrata in vigore della legge n. 482, il conteggio dovrà essere effettuato sulla base di rilevazioni analitiche al fine della puntuale determinazione dell'unica percentuale di riduzione da calcolarsi per l'anno preso in considerazione.

È appena il caso di accennare che il senso espresso della norma tributaria, nel richiamare il numero di ore inferiore a quello ordinario previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro di categoria, è quello proprio del riferimento, in positivo, alla fattispecie del lavoro a tempo parziale così come legislativamente definita dalla quasi coeva legge n. 863 del 1984, sopra citata.

Restano, pertanto, fuori dell'ambito di applicazione della riduzione proporzionale delle L. 500.000, fermo mantenendosi il diritto alla deduzione per l'intero importo, tutte quelle ipotesi in cui la riduzione dell'orario è convenuta, in via generale, a fronte di un mancato incremento delle retribuzioni, ovvero nel caso della stipula, in sede aziendale del c.d. «contratto di solidarietà» previsto dall'art. 1 della testè citata legge n. 863/1984.

III — *Criteri di determinazione dell'imponibile delle «altre indennità e somme».*

La disposizione del secondo comma dell'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597, nel testo sostituito, non dà luogo a particolari rilievi.

Si osserva, comunque, che a differenza del sistema impositivo abrogato, il quale non distingueva fra indennità principale e altre indennità ai fini del trattamento tributario complessivo sicchè la disciplina risultava unica per tutte le indennità erogate, le nuove disposizioni legislative distinguono la tassazione delle seconde indennità rispetto a quella del T.F.R. e indennità equipollenti, particolarmente per ciò che concerne la base imponibile. Questa, infatti, è determinata unicamente in base all'ammontare netto delle altre indennità e somme che vengono erogate in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro dipendente, e non beneficia di alcuna riduzione, sia che trattisi di indennità aggiuntive erogate dallo stesso datore di lavoro sia che trattisi di indennità corrisposte, in forma autonoma, da Fondi o Casse ancorchè dotate di personalità giuridica, e quindi anche da soggetti diversi dal datore di lavoro ovvero dall'Ente od Organismo preposto istituzionalmente all'erogazione dell'indennità principale.

È appena il caso di accennare che il termine «ammontare netto» delle indennità e somme in discorso va inteso nello stesso significato che è stato chiarito al n. 1 del precedente paragrafo II a proposito del T.F.R. e indennità equipollenti.

IV — *Determinazione del reddito di riferimento e dell'aliquota media corrispondente, con riguardo al T.F.R. e alle indennità equipollenti.*

L'ultimo periodo del primo comma del nuovo testo dell'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 pone i criteri di calcolo per la determinazione del «reddito di riferimento» e della relativa aliquota media, la quale va poi applicata all'imponibile del T.F.R. e delle indennità equipollenti, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta.

Il procedimento di calcolo è estremamente lineare: come già accennato in premessa, l'ammontare netto dell'indennità si divide per il numero degli anni e frazione di anno preso a base di commisurazione e il quoziente si moltiplica per dodici. Si ottiene così il «reddito di riferimento», sul quale, per ricavare l'aliquota media, si liquida l'imposta secondo la tabella delle aliquote progressive dell'IRPEF.

Una volta determinata l'imposta che si renderebbe dovuta sul «reddito di riferimento», si procede alla determinazione dell'aliquota media, dividendo l'ammontare dell'imposta per l'ammontare del reddito di riferimento e moltiplicando il risultato per cento.

In altri termini, ponendo I = indennità; Na = numero anni e frazione; RR = reddito di riferimento, si ha:

$$(1)\ RR = \frac{I \times 12}{Na}$$

Ponendo Im = imposta sul RR e Am = aliquota media, si ha:

$$(2)\ Am = \frac{Im \times 100}{RR}$$

(per gli esempi numerici vedere tabelle allegate).

In ordine agli elementi di calcolo sopra descritti, si forniscono gli ulteriori, seguenti chiarimenti:

1) *Determinazione dell'aliquota media.*

Va presa in considerazione la tabella delle aliquote IRPEF in vigore nell'anno in cui è sorto il diritto alla percezione dell'indennità di fine rapporto, e cioè, in pratica, la tabella vigente nell'anno in cui è cessato il rapporto di lavoro, indipendentemente dal momento dell'effettiva liquidazione e percezione dell'indennità.

Ciò vale anche nel caso di liquidazione di saldi, ovvero di riliquidazioni di indennità per motivi vari sopravvenuti, allorché il nuovo pagamento venga effettuato in un periodo in cui vige una diversa tabella delle aliquote: la percezione dell'indennità, o di quota parte di essa, in costanza di tale nuova tabella è, infatti, irrilevante ai fini

della tassazione dell'indennità o della quota, che va sempre fatta secondo la tabella delle aliquote in vigore all'atto della cessazione del rapporto di lavoro;

2) *Ammontare netto dell'indennità.*

È lo stesso ammontare netto che viene preso a base di commisurazione per la determinazione dell'imponibile, ma al lordo della riduzione di L. 500.000 annue e frazioni, per gli anni e frazione, presi a base di commisurazione. In tal senso non può che essere intesa l'espressione legislativa «il predetto ammontare netto», facendo essa esplicito riferimento all'altra espressione «il loro ammontare netto» contenuta nella prima parte dell'articolo, ammontare la cui determinazione precede la riduzione di L. 500.000 per anno (e frazioni) da apportare a tale ammontare ai fini della determinazione dell'imponibile fiscale;

3) *Numero degli anni e frazione d'anno preso a base di commisurazione.*

A differenza della norma abrogata, che considerava per eccesso le frazioni d'anno, sia pure al diverso fine della concessione della riduzione per anno di L. 100.000 consentendone la deduzione per l'intero importo anche con riferimento alla frazione d'anno, la nuova norma prevede, invece, che i periodi inferiori all'anno, cui è commisurata la indennità di fine rapporto, rilevino per il loro effettivo valore frazionario per la determinazione del reddito di riferimento.

Pertanto, nel calcolare il divisore Na (ved. sopra, la premessa al paragrafo) debbono essere tenute presenti anche le frazioni d'anno, ovviamente calcolate secondo i criteri previsti, sotto il profilo sostanziale, ai fini della determinazione dell'indennità di fine rapporto («numero degli anni ..... preso a base di commisurazione»).

Tali frazioni dovranno, quindi, essere espresse o in mesi o in giorni, a seconda dei sistemi di calcolo validi per la determinazione dell'indennità di fine rapporto, percentualizzando opportunamente le stesse nel denominatore della frazione $\frac{I}{Na}$ (ved. sopra, la premessa al paragrafo e tabella all. *F*).

Per il settore privato, poiché il T.F.R. è assorbente di ogni altro trattamento di fine rapporto, il relativo calcolo viene normalmente espresso in mesi, dal momento che, ai sensi dell'art. 2120 del Codice civile, non concorrono a formare il T.F.R. le quote afferenti periodi inferiori ai 15 giorni, mentre per i periodi superiori le frazioni si computano come mese intero.

Per il personale statale e per quello degli enti locali, il calcolo è annuale, trascurandosi le frazioni uguali o inferiori ai sei mesi e rapportandosi ad anno intero quelle superiori (cfr. art. 18 del testo unico 29 dicembre 1973, n. 1092; art. 4 della legge 8 marzo 1968, n. 152).

A differenza del procedimento di determinazione della base imponibile in cui per le anzianità convenzionali non compete la riduzione annua di L. 500.000 e frazioni, nella determinazione del reddito di riferimento le anzianità convenzionali entrano invece a formare il computo degli anni e frazione di anno, qualora, ai fini sostanziali, parimenti entrino nella base di commisurazione dell'indennità.

Sarebbe, infatti, risultata punitiva l'esclusione delle annualità relative alle anzianità convenzionali dal computo del reddito di riferimento, dal momento che le stesse concorrono ad ogni effetto alla composizione dell'ammontare complessivo del T.F.R. o indennità equipollenti: e invero, si sarebbe elevato ingiustificatamente il reddito di riferimento, e conseguentemente l'aliquota media dallo stesso ricavabile, restando aumentato il valore del rapporto rappresentato nella frazione $\frac{I}{Na}$.

V — *Casi particolari di determinazione del reddito di riferimento e della base imponibile.*

a) *Eccedenze*

La disciplina legislativa sopra descritta, se rispecchia, nella generalità delle ipotesi, la rispondenza al vero del processo di formazione del reddito di riferimento avuto riguardo all'accumulazione della quota di indennità di fine rapporto, presentava peraltro taluni scostamenti in alcune fattispecie particolari, per le quali il reddito di riferimento non avrebbe più rispecchiato il cennato processo di accumulazione ma sarebbe risultato più alto, e quindi penalizzante — in termini di determinazione dell'aliquota media — per i soggetti interessati.

A tal fine, con il terzo comma del nuovo art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 il legislatore ha provveduto a correggere la cennata, possibile distorsione avuto riguardo alla ipotesi di una maturazione annua della quota di indennità diversa da quella generale, tenuta in considerazione: è il caso delle c.d. accumulazioni «anomale», e cioè delle ipotesi per le quali, in vigenza del regime normativo sull'indennità di fine rapporto antecedente la legge 29 maggio 1982, n. 297, era consentita da taluni CCNL una maturazione dell'indennità di anzianità in misura superiore ad una mensilità della retribuzione annua per ogni anno preso a base di commisurazione (normalmente, una mensilità e mezza o una mensilità e un quarto). In questi casi l'eccedenza — e cioè la differenza fra l'importo effettivo della quota annua d'indennità maturata e quella corrispondente ad una mensilità annua, moltiplicata per il numero degli anni in cui si è maturata — non concorre a formare l'importo dell'indennità ai fini della determinazione del reddito di riferimento e della conseguente aliquota. Esempio: si supponga un'eccedenza di L. 500.000 annue, per 5 anni di lavoro per una quota di indennità annua di L. 1.500.000 effettivamente maturata, rispetto alla quota ordinaria (un mese per anno) pari a L. 1.000.000.

Dall'importo globale del T.F.R. dovrà essere sottratto l'importo di L. 2.500.000 (L. 500.000 × 5) pari, appunto, all'eccedenza in discorso.

La norma si riferisce alle quote d'indennità, maggiorate con il sistema descritto, soltanto con riferimento al

«lavoro prestato anteriormente alla data di entrata in vigore della legge 29 maggio 1982, n. 297», e cioè prima del 1° giugno 1982), legge che ha introdotto il nuovo sistema di determinazione delle indennità di fine rapporto (T.F.R.).

Poiché, a norma dell'art. 5, primo comma, della legge n. 297, la vecchia indennità di anzianità consolidata all'entrata in vigore della legge nonché i relativi incrementi che maturano sotto il nuovo sistema sono assunti nel T.F.R. all'atto della relativa corresponsione, l'esclusione delle eccedenze comporta altresì l'esclusione dei relativi incrementi.

Ovviamente, ove il soggetto interessato abbia percepito una anticipazione anche sulla quota della eccedenza accantonata, poiché tale anticipazione viene detratta a tutti gli effetti dal T.F.R. (cfr. art. 2120, nono comma, Codice civile), la relativa quota di incremento della eccedenza non matura ulteriormente e non può, quindi, essere detratta ai fini tributari.

A conclusione delle suesposte considerazioni, è appena il caso di osservare che, ove le eccedenze non siano state conservate come tali ma siano state trasformate in «anzianità convenzionali» (sempreché, beninteso, vi sia coincidenza fra importo maturato e anzianità attribuita in correlazione al criterio di una mensilità per ogni anno preso a base di commisurazione), in tal caso le eccedenze non possono più essere considerate tali e le anzianità in cui sono state convertite sono utili ai soli fini del computo degli anni nella determinazione del reddito di riferimento.

b) *Trattamento delle indennità di fine rapporto liquidate ai sensi dell'art. 2122 del Codice civile.*

Per la tassazione delle indennità liquidate agli aventi diritto dal lavoratore a seguito della morte dello stesso in costanza del rapporto di lavoro la nuova normativa non prevede disposizioni specifiche. Si forniscono pertanto i seguenti chiarimenti.

Com'è noto, secondo il vecchio regime di imposizione delle indennità in argomento, dopo alcune incertezze interpretative che hanno portato la questione avanti le commissioni tributarie, la tassazione di cui trattasi veniva effettuata in capo agli aventi diritto, attribuendo a ciascuno di essi gli abbattimenti e le riduzioni di cui al vecchio testo dell'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597: ciò in quanto il precedente sistema di tassazione aveva riguardo alla posizione reddituale del percettore nel biennio precedente e quindi a quella della avente diritto ex art. 2122 del Codice civile.

Con il nuovo sistema tributario tale criterio non può più essere seguito, in quanto i nuovi criteri di tassazione prevedono che il reddito di riferimento e la conseguente aliquota si determinano all'interno stesso dell'indennità di fine rapporto tenuto conto della sequenza degli anni di maturazione della stessa presi a base di commisurazione, con un procedimento unitario riferito al lavoratore dipendente che non consente più la personalizzazione dell'aliquota con riguardo a ciascun avente diritto.

Pertanto, anche per le indennità di cui trattasi liquidate agli aventi diritto l'aliquota va determinata con riferimento all'ammontare dell'indennità così come maturata in capo al defunto, secondo il calcolo unitario valido in via generale. Successivamente, l'aliquota media così determinata va applicata a ciascuna quota dell'indennità spettante agli aventi diritto e la riduzione dell'ammontare netto imponibile, pari a L. 500.000 per anno di anzianità (e misura ridotta per la frazione di anno) va proporzionalmente frazionata secondo la quota di indennità effettivamente spettante a ciascun avente diritto, atteso il carattere paritetico delle varie quote di indennità erogate per il titolo in discorso.

A maggior ragione, nell'ambito dell'applicazione del nuovo sistema di tassazione separata restano compresi anche i trattamenti di fine rapporto per i quali il diritto alla percezione è sorto in capo al lavoratore per cessazione del relativo rapporto ma il pagamento viene fatto agli eredi per intervenuto decesso del lavoratore stesso.

c) *Trattamento di fine rapporto dei lavoratori stagionali e figure assimilate.*

La legge non detta specifiche disposizioni per l'ipotesi dei c.d. «lavoratori stagionali» e cioè, con visione più ampia, dei lavoratori a tempo determinato la cui attività lavorativa risulti inferiore all'anno continuativamente considerato.

La suesposta formula ($RR = \frac{I \times 12}{Na}$) infatti, ove rechi al denominatore un numero intero ovvero una frazione impropria (superiore all'unità), rispecchia le condizioni della legge; ove, invece, presenti una frazione propria (inferiore all'unità), dà luogo a un processo di moltiplicazione che tende a fissare il reddito di riferimento in misura pari all'importo (teorico) annuo tendenzialmente pari alla capitalizzazione dell'indennità di fine rapporto per l'intero periodo annuale, e cioè come se il lavoratore stagionale avesse lavorato per l'intero anno.

Esempio: si supponga un lavoratore stagionale trimestrale che abbia percepito una retribuzione globale di L. 6.000.000 e un T.F.R. di L. 444.444 $\frac{(10)}{135}$ di L. 6.000.000).

Determinando il reddito di riferimento con la formula base ($RR = \frac{I \times 12}{NA}$) si avrebbe:

$$RR = \frac{444.444 \times 12}{\frac{3}{12}} = 5.333.328 \times \frac{12}{3} = L.\ 21.333.312$$

A fronte, quindi, di un reddito prodotto pari a L. 6.000.000 si avrebbe un reddito di riferimento pari a L. 21.333.312, con ovvia eccedenza di aliquota, in quanto l'aliquota effettivamente applicata sul cumulo delle retribuzioni è pari al 12% (decreto-legge 4 gennaio 1986, n. 1) mentre l'aliquota media sul reddito di riferimento è pari al 21,81%; sussisterebbe, quindi, violazione del principio della capacità contributiva nei confronti dell'interessato.

Si chiarisce, pertanto, che nei casi ora descritti, al fine di adeguarsi allo spirito della norma, la formula ($RR = \frac{I \times 12}{Na}$) va opportunamente corretta, nel senso che l'incidenza del fattore Na va neutralizzata percentualizzando il reddito di riferimento al periodo di lavoro effettivamente lavorato.

Riprendendo l'esempio sopra illustrato, il reddito di riferimento si determina allora nella seguente misura:

$$(1)\ RR = \frac{(444.444 \times 12)}{\frac{3}{12}} = 21.333.312 \times \frac{3}{12} = L.\ 5.333.328$$

In pratica, la formula può essere semplificata ponendo Na = 1, dove la misura proporzionalmente ridotta del reddito di riferimento, rispetto allo stesso reddito ove questo sia da calcolare in misura pari a un intero anno di effettivo servizio, è data dall'importo proporzionalmente inferiore dell'indennità corrisposta (numeratore I della formula). Pertanto:

$$(2)\ RR = \frac{444.444 \times 12}{1} = L.\ 5.333.328$$

L'adattamento della formula riflette la determinazione di un reddito di riferimento coerente con la determinazione per periodi ultrannuali ed esprime, a questi fini, l'effettiva capacità cotributiva del contribuente interessato.

È appena il caso di accennare che rientrano nella categoria considerata tutti quei lavoratori — per i quali sia, beninteso, prevista l'erogazione di un T.F.R. secondo la normativa generale — il cui rapporto di lavoro è regolato ai sensi della legge 18 aprile 1962, n. 230, ovvero da analoghe leggi successive emanate per specifiche categorie (es. decreto-legge 3 dicembre 1977, n. 876 e successive modificazioni e proroghe per i settori del commercio e del turismo); rientrano nella categoria anche i dipendenti di enti ed organismi pubblici comunque denominati (precari, supplenti, novantisti, cottimisti, ecc.) il cui rapporto di lavoro a tempo determinato sia tassativamente inferiore all'anno e per esso venga effettivamente corrisposta l'indennità di fine rapporto.

Nel caso che, in corso d'anno, il lavoratore stagionale, o similare, assuma più rapporti di lavoro del tipo considerato anche nei confronti dello stesso datore di lavoro, il trattamento tributario delle relative indennità di fine rapporto va applicato esclusivamente con i criteri indicati dalla nuova normativa: pertanto, per ogni rapporto cessato sarà effettuata una autonoma liquidazione della relative indennità, senza cumulo o riferimento ad altre indennità dello stesso tipo liquidate nell'anno.

Vertendosi nella medesima situazione, il calcolo di cui sopra può essere applicato anche nel caso in cui il periodo di lavoro inferiore all'anno si riferisca ad un rapporto di lavoro a tempo indeterminato, che però venga sciolto nell'arco di tempo infrannuale.

d) *Altri casi.*

Lavoratori stagionali con attività lavorativa inferiore ai 15 giorni.

Non percepiscono T.F.R. in quanto non si verificano le condizioni di applicabilità ai sensi dell'art. 2120 del Codice civile.

Ove, indipendentemente dalla retribuzione, sia riconosciuta un'indennità di fine rapporto (non rapportata ai criteri di determinazione del T.F.R.), si ritiene che la stessa possa essere qualificata come un'indennità «equipollente» e trattata tributariamente in conformità, accordandosi la riduzione della base imponibile in misura pari all'importo previsto per il periodo unitario minimo (L. 41.667 = 1/12 di L. 500.000) ed applicando, per la determinazione del reddito di riferimento e la relativa aliquota, la formula ($RR = \frac{I \times 12}{Na}$) opportunamente adattata a giorni ($RR = \frac{I \times 12}{\frac{y}{360}}$) con riduzione proporzionale del RR ($RR \times \frac{y}{360}$). In pratica, anche in questo caso l'operazione può semplificarsi ponendo Na = 1.

Poichè, comunque, trattasi di erogazione di importi modesti, corrispondenti a periodi di lavoro estremamente limitati (meno di 15 giorni), nella generalità dei casi si verificherà che l'aliquota applicabile non sarà superiore a quella minima della tabella IRPEF.

Lavoratori a tempo parziale ("part-time").

Come già accennato al paragrafo II, n. 4, per i lavoratori a tempo parziale l'ammontare imponibile del T.F.R. è ridotto non di L. 500.000 per anno preso a base di commisurazione, bensì di un importo proporzionalmente ridotto in relazione al minor numero delle ore lavorate rispetto a quelle previste dal CCNL di categoria.

Ciò, peraltro, vale per la sola determinazione della base imponibile. Ai fini della determinazione del reddito di riferimento e dell'aliquota, si applicano invece le regole generali descritte al precedente paragrafo IV, dal momento che tale determinazione tiene conto del processo di accumulazione dell'indennità per l'intero arco di tempo preso a base di commisurazione. Pertanto, per i contratti a tempo parziale ("part-time") il numero degli anni da prendere a base di commisurazione è quello espresso dall'arco pluriennale globale calcolato come utile ai fini della formazione (ovviamente ridotta) del T.F.R.

VI — Determinazione dell'aliquota applicabile alle «altre indennità e somme».

Il secondo comma dell'art. 14 — oltre a stabilire i criteri di determinazione della base imponibile delle «altre indennità e somme» (su cui cfr. il precedente paragrafo III) — fissa anche i criteri per l'applicazione dell'aliquota.

La norma presuppone due ipotesi nettamente distinte:

che le «altre indennità e somme» siano erogate dallo stesso datore di lavoro;

che tali indennità e somme siano erogate da soggetti diversi.

Se le altre indennità e somme che, come già chiarito in precedenza, non entrano nel computo dell'indennità principale (T.F.R. o indennità equipollente) sono erogate dallo stesso datore di lavoro, l'aliquota applicabile è sempre quella calcolata ai fini della tassazione del T.F.R. o dell'indennità equipollente. Tale è il senso dell'espressione legislativa che stabilisce che le indennità in questione «sono imponibili . . . con l'aliquota determinata agli effetti del comma precedente». Rientrano in questa categoria tutte le indennità erogabili in concomitanza (contestualmente o meno) all'erogazione del T.F.R. o di indennità equipollenti, che sono state descritte sopra, al capitolo I, paragrafo II, lettera *D*.

Se le altre indennità e somme sono erogate da soggetti diversi, occorre distinguere due ipotesi:

a) ove le stesse siano erogate in connessione con la cessazione del rapporto di lavoro e la conseguente erogazione delle indennità di fine rapporto (T.F.R. o indennità equipollente), del pari l'aliquota applicabile è la stessa che si applica sull'indennità di fine rapporto principale.

In tale ipotesi vanno comprese, oltre che le indennità integrative corrisposte da Fondi, Casse, Gestioni autonome o speciali, appositamente costituiti a latere dal datore di lavoro ovvero dall'Ente od Organismo pubblico erogante l'indennità principale, anche le capitalizzazioni di pensioni derivanti da rapporti di lavoro dipendente, in quanto appare del tutto ovvio che, in detti casi, il diritto a pensione — da cui consegue la facoltà da parte dell'interessato di capitalizzare la pensione in tutto o in parte, indipendentemente dal tempo in cui la facoltà è esercitata o esercitabile — è in stretta e diretta correlazione con la definitiva cessazione del rapporto di lavoro dipendente;

b) ove, invece, le indennità in questione siano erogate in relazione ad un presupposto che non è connesso alla cessazione del rapporto di lavoro generatore di T.F.R. o indennità equipollente, bensì da altre cause, la norma prevede un diverso sistema di determinazione dell'aliquota, richiamando le stesse modalità previste per il T.F.R. e le indennità equipollenti (cfr. precedente paragrafo IV). La norma, infatti, prescrive espressamente, al riguardo, che le indennità di cui trattasi «sono imponibili . . . con l'aliquota determinata con il criterio di cui al precedente comma».

Le condizioni di applicabilità di detta disposizione sono duplici:

a) occorre che il soggetto erogante, oltre ad essere diverso dal datore di lavoro o ente che corrisponde il trattamento di fine rapporto principale, eroghi indennità e somme in relazione alla cessazione del rapporto (qualunque esso sia, ma non quello principale di lavoro dipendente) che intercorre fra il soggetto stesso e il beneficiario, il quale peraltro prosegue il rapporto di lavoro dipendente ovvero, essendo già cessato dal rapporto di lavoro dipendente, percepisce l'indennità per il verificarsi non di tale circostanza ma di altra causa indipendente sopravvenuta, che costituisce ragione determinante dell'erogazione di essa;

b) deve trattarsi di indennità sostanzialmente a formazione pluriennale, collegate cioé a forme di accumulazione in relazione ad anni di attività effettivamente prestata o di contribuzioni versate: altrimenti, il richiamo al procedimento di determinazione del reddito di riferimento e dell'aliquota ai sensi del primo comma non avrebbe fondamento, non trovando riscontro applicativo.

La fattispecie si riferisce, in concreto, a talune ipotesi che maturano soprattutto nel rapporto di pubblico impiego e più precisamente nell'ambito dell'impiego statale, nel quale esistono forme di indennità integrative che assistono il dipendente statale fintantoché costui permane nel ruolo, nella qualifica o nell'amministrazione di appartenenza e che vengono statutariamente liquidate — in base ai diritti maturati (normalmente secondo gli anni di servizio effettivo) — in caso di cessazione del particolare status. Tali forme integrative, sono organizzate, si solito in fondi o casse di previdenza che possono avere o meno personalità giuridica.

Se la liquidazione delle indennità integrative viene fatta in correlazione alla definitiva cessazione del rapporto di lavoro (statale) che comporta la percezione della indennità di buonuscita, l'indennità aggiuntiva sconterà, secondo i principi generali, la stessa aliquota dell'indennità principale.

Ove, invece, avvenga la cessazione del particolare rapporto con l'amministrazione di appartenenza, ma non di quello con lo Stato (ad es., per passaggio da un'amministrazione statale ad altra, da un corpo militare ad una amministrazione civile, per passaggio alla magistratura ordinaria o amministrativa) ovvero la cessazione non determina comunque il pagamento dell'indennità principale (es., per i passaggi dalle amministrazioni statali a quelle regionali, e casi similari), la liquidazione delle indennità va fatta con gli stessi criteri applicabili al T.F.R. o alle indennità equipollenti: ciò in quanto, essendo le indennità di cui trattasi liquidate separatamente sotto il profilo temporale, rispetto al trattamento principale di fine rapporto, non sarebbe possibile applicare l'aliquota relativa a quest'ultimo.

Rientrano altresì nella categoria in esame quelle forme di erogazioni integrative, possibili nel settore privato, per le quali le erogazioni stesse — sebbene costituite in occasione dell'assunzione di rapporto di lavoro subordinato — sono tuttavia collegate o alla sommatoria dei vari rapporti di lavoro assumibili nell'arco del tempo (il problema è rilevante per i settori economici in cui sussiste forte mobilità del personale), ovvero, una volta cessato il rapporto di lavoro dipendente, sia ammessa la prosecuzione dell'appartenenza all'organismo erogatore mediante forme di contribuzione volontaria, od altro sistema.

In tali casi anche la liquidazione del trattamento integrativo, che non è correlato ad uno specifico rapporto

di lavoro dipendente, comporterà la determinazione dell'aliquota applicabile secondo le note formule ($RR = \frac{I \times 12}{Na}$; $Am = \frac{Im \times 100}{RR}$), considerando quale numero degli anni e frazione di anno preso a base di commisurazione il periodo di contribuzione che fa sorgere il diritto all'erogazione dell'indennità.

Del pari, infine, nella categoria descritta rientra il trattamento delle capitalizzazioni di pensioni non derivanti da cessazioni di rapporti di lavoro subordinato (cfr. sopra, cap. I, paragrafo *E*), ovvero derivanti da situazioni promiscue. Anche in questo caso, mancando la possibilità di agganciare l'aliquota applicabile a un trattamento di fine rapporto, essa va determinata con il criterio generale, tenendo anche qui presenti come anni di commisurazione, gli anni di effettiva contribuzione al fondo o all'ente che provvede a liquidare la capitalizzazione.

Non rientrano, invece, nella categoria quelle forme integrative che provengono dallo stesso datore di lavoro, ma per le quali sono possibili, nel corso del rapporto di lavoro, mutamenti soggettivi od oggettivi (ad es., per cambio di qualifica nell'ambito dell'azienda: da impiegato a dirigente con o senza diritto alla percezione dell'indennità; ovvero qualora si proceda allo scioglimento del fondo integrativo con diritto alla percezione del residuo da parte di tutti gli aventi diritto). In tali ipotesi, poiché il soggetto erogatore è lo stesso, continuano ad applicarsi le disposizioni del primo periodo del secondo comma dell'art. 14 in commento; le somme eventualmente accantonate confluiranno a determinare il plafond delle «altre indennità e somme» al termine del rapporto di lavoro; quelle corrisposte in corso di rapporto vanno considerate, ai fini tributari, come anticipazioni sul trattamento finale, da conguagliare all'atto della liquidazione del T.F.R.

VII - *Liquidazione complessiva delle indennità di fine rapporto - Trattamento degli acconti e delle anticipazioni.*

Ad un primo esame, la nuova normativa sul trattamento tributario delle indennità di fine rapporto sembrerebbe aver creato, rispetto a quella precedente, un sistema di tassazione esaustivo, in sé stesso, di ogni ulteriore calcolo o ricalcolo in funzione di condizioni esterne ai criteri di imposizione di per sé considerati.

In linea di principio, infatti, ove il soggetto beneficiario di un trattamento di fine rapporto percepisse in unica soluzione una sola indennità senza ulteriori ricalcoli o recuperi, la liquidazione fiscale della stessa da parte del datore di lavoro (sostituto d'imposta) mediante ritenuta alla fonte sarebbe certamente definitiva, alla stessa stregua cioè di quanto avveniva nel sistema abrogato per la percezione di una sola indennità di fine rapporto da parte di un soggetto possessore, nel biennio precedente la cessazione del rapporto di lavoro, del solo reddito di lavoro dipendente oggetto di dichiarazione mediante modello 101.

Tale ipotesi, peraltro, risulta più teorica che reale, sicché la nuova normativa va interpretata e applicata tenendo conto che, in svariate ipotesi, è riscontrabile la non definitività della tassazione, la quale resta legata a ulteriori vicende o condizioni, rilevanti al fine della liquidazione definitiva, e complessiva, delle indennità spettanti.

Al riguardo, emergono due ordini principali di problemi:

quelli relativi alle connessioni fra indennità principale (T.F.R. e indennità equipollenti) e «altre indennità e somme», soprattutto per quanto si riferisce all'aliquota applicabile nell'uno e nell'altro caso;

quelli relativi alla liquidazione degli acconti e delle anticipazioni, sia per l'uno che per l'altro blocco di indennità, e al loro riflesso sulla liquidazione definitiva.

a) *Connessioni fra indennità ai fini dell'applicazione dell'aliquota.*

1) In ordine al primo problema, va subito osservato che, se trattasi dello stesso datore di lavoro, problema di connessione non sembra porsi. Il datore di lavoro opererà, infatti, contestualmente sia sull'indennità principale che sulle altre «indennità e somme», liquidando queste ultime con la stessa aliquota calcolata per la prima.

Nel caso che il soggetto erogante sia, invece, diverso dal datore di lavoro o dall'ente od organismo che eroga l'indennità principale, la legge ha espressamente previsto l'obbligo dello scambio di informazioni fra i vari sostituti d'imposta interessati, al fine dell'applicazione delle disposizioni dell'art. 14 del decreto del presidente della Repubblica n. 597. Tale scambio si sostanzia nella comunicazione dell'aliquota applicabile (cfr. secondo comma dell'art. 2 della legge n. 482/1985).

Al riguardo, la legge ha disposto l'emanazione di appositi decreti del Ministro delle finanze con i quali devono essere stabiliti i criteri e le modalità per lo scambio delle informazioni fra i sostituti d'imposta, il primo dei quali, da emanarsi entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge n. 482, reca la data del 30 dicembre 1985 ed è stato pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 3 del 4 gennaio 1986 (allegato *D*).

2) Posto ciò, va comunque osservato che, a differenza del precedente sistema impositivo, l'attuale disciplina non dà più certezza sulla definitività dell'aliquota applicabile che, in precedenza, era invece stabilita con criteri fissi: quella relativa alla media del reddito di lavoro dipendente del biennio precedente, per le operazioni di liquidazione effettuate dal sostituto d'imposta; quella relativa alla media del reddito complessivo del biennio precedente, per le operazioni di liquidazione da effettuarsi dagli uffici finanziari.

E invero, il sistema di calcolo interno, che ora va fatto ai fini della determinazione dell'aliquota, può variare in funzione di eventuali riliquidazioni delle indennità, per fatti sopravvenuti. Si supponga, infatti, un'anzianità di

fine rapporto calcolata sulla base del trattamento retributivo determinato in relazione a una certa qualifica rivestita nell'azienda o nell'amministrazione pubblica: una vertenza di lavoro che, per es., riconosca una qualifica superiore nel settore privato, ovvero una promozione con effetto retroattivo nel settore pubblico — entrambe, ovviamente, intervenute dopo la cessazione del rapporto di lavoro dipendente e la percezione della relativa indennità — determinano automaticamente, anche a parità di anni presi a base di commisurazione, un diverso rapporto fra misura dell'indennità (che viene influenzata dalla diversa qualifica dell'interessato) ed anni presi in considerazione, con conseguente possibile modificazione sia del reddito di riferimento che dell'aliquota.

Al riguardo, possono formularsi le seguenti ipotesi:

riliquidazione di unica indennità già definitivamente liquidata.

Ove l'indennità venga riliquidata, mutandosi eventualmente il rapporto fra misura dell'indennità ed anni presi a base di commisurazione, la maggiore aliquota che viene così a determinarsi va applicata, in sede di conguaglio, all'intero importo dell'indennità;

riliquidazione della percepita indennità, in presenza di «altre indennità e somme».

La riliquidazione dell'indennità principale, ove comporti aumento dell'aliquota media, comporta altresì applicazione di questa, oltre che sull'indennità riliquidata, anche sulle «altre indennità e somme», non riliquidate, già assoggettate all'aliquota precedente. Se l'erogante è lo stesso datore di lavoro, la maggiore aliquota sulle altre indennità e somme può essere applicata globalmente all'atto della riliquidazione, in sede di conguaglio dell'indennità riliquidata. In caso di incapienza, valgono i chiarimenti forniti per l'ipotesi successiva;

riliquidazione della percepita indennità, in presenza di «altre indennità e somme» che siano state erogate da un soggetto diverso.

In questa ipotesi, normalmente il soggetto diverso esaurisce i suoi compiti liquidando in un solo atto le spettanze all'interessato. Ove, peraltro, il diverso sostituto non disponga di somme ancora da erogare, cui applicare — a simiglianza che nel caso precedente — la maggiore aliquota gravante sull'indennità principale, il recupero dovrà avvenire ad opera degli uffici finanziari.

b) *Tassazione degli acconti.*

Com'è noto, né la legge n. 482 in commento né la normativa precedentemente in vigore hanno disciplinato specificamente gli acconti.

Tuttavia, secondo l'interpretazione amministrativa risultante anche dal modello di certificazione (mod. 102), rilasciato dai datori di lavoro agli aventi diritto, gli acconti costituiscono somme erogate a titolo satisfativo, ancorché parziale, di un trattamento di fine rapporto relativo ad un rapporto di lavoro dipendente definitivamente cessato.

Si deve perciò ritenere, a simiglianza di quanto chiarito sotto l'imperio della previgente disciplina legislativa, che gli acconti sono soggetti a imposizione alla stessa stregua delle liquidazioni definitive.

Pertanto, sia con riferimento agli acconti di T.F.R. o di indennità equipollenti, sia con riferimento agli acconti erogati sulle altre indennità e somme, dovrà applicarsi la aliquota determinata secondo le modalità valide per l'indennità principale complessivamente considerata, di cui l'acconto costituisce una quota corrisposta in via anticipata e provvisoria, tenendo cioè in considerazione, ai fni della determinazione del reddito di riferimento, non il solo importo dell'acconto, bensì l'importo dell'indennità principale (T.F.R. o indennità equipollente) così come risulta in base agli elementi di determinazione della stessa in possesso del sostituto di imposta all'atto della liquidazione dell'acconto. Beninteso l'imponibile resta quello derivante dall'importo dell'acconto.

In sede di applicazione dell'imposta sull'acconto relativo all'indennità principale è già attribuibile la riduzione di L. 500.000, e frazioni, per ciascuno degli anni e della frazione d'anno che concorrono a formare l'indennità di fine rapporto.

Anche nel caso di acconti è fatto obbligo all'ente o organismo, diverso dal datore di lavoro od ente erogante l'indennità principale, di richiedere a questi l'importo dell'aliquota applicabile all'indennità principale, al fine della contestuale applicazione della stessa all'erogando acconto sulle «altre indennità e somme».

c) *Tassazione delle anticipazioni.*

1) Generalità:

L'ultimo comma del nuovo testo dell'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 detta i criteri per la tassazione delle anticipazioni.

Va subito precisato che per anticipazioni debbono essere intese tutte quelle erogazioni, a valere sul trattamento di fine rapporto, che vengono corrisposte dal datore di lavoro al prestatore di lavoro in costanza del rapporto di lavoro subordinato.

L'istituto ha avuto una precisa connotazione giuridica a seguito della più volte citata legge 29 maggio 1982, n. 297, che, nell'introdurre il nuovo testo dell'art. 2120 Codice civile, ha altresì regolato ex novo la disciplina dell'istituto stesso; secondo tale norma, infatti, l'anticipazione può essere chiesta dal prestatore di lavoro, con almeno otto anni di servizio presso lo stesso datore di lavoro, in misura non superiore al 70 per cento del trattamento cui avrebbe diritto nel caso di cessazione, alla stessa data, del rapporto di lavoro, per motivi tassativamente indicati (spese sanitarie, acquisto prima casa) e per una sola volta nel corso del rapporto. L'anticipazione — per la attribuzione della quale sono comunque previste «condizioni di miglior favore» in virtù di contratti collettivi o di patti individuali — viene detratta a tutti gli effetti dal trattamento di fine rapporto.

Sotto il profilo tributario, le cennate disposizioni di ordine sostanziale non hanno dato luogo a modifiche

della disciplina dell'istituto così come già delineata in vigenza del precedente testo dell'art. 14.

Nel vecchio e nel nuovo testo di legge tributaria le anticipazioni costituiscono sempre erogazioni di carattere provvisorio, che trovano definitiva tassazione a conguaglio — quali che siano la disciplina sostanziale e i relativi effetti giuridici — solo al momento della cessazione del rapporto di lavoro dipendente, all'atto della liquidazione del relativo trattamento economico.

La nuova norma ha, peraltro, posto una diversa disciplina pratica in funzione della qualità della anticipazione corrisposta:

se trattasi di anticipazione erogata sul T.F.R. o sull'indennità equipollente, vanno applicate le stesse regole che presiedono alla tassazione dell'indennità cui l'anticipazione inerisce;

se trattasi di anticipazione sulle «altre indennità e somme», fermo restando il conguaglio all'atto della definitiva liquidazione delle stesse, l'aliquota applicabile è quella minima della tabella delle aliquote IRPEF.

La ragione del diverso trattamento risiede nel fatto che l'anticipazione sul T.F.R. o sull'indennità equipollente, così come viene in concreto monetizzata, segue, di regola, lo stesso processo di formazione dell'indennità cui inerisce ed attualmente, anzi, proprio in virtù delle nuove disposizioni dell'art. 2120 Codice civile è direttamente proporzionata al periodo di maturazione dell'indennità considerata nel suo insieme. È ovvio, quindi, che ai fini del calcolo dell'aliquota, sia possibile seguire lo stesso procedimento di determinazione.

Per le «altre indennità e somme», che sono soggette, di regola, alla stessa aliquota valida per il T.F.R., tale procedimento non appare possibile: è evidente che il legislatore ha tenuto presente, al riguardo, l'ipotesi in cui le anticipazioni sulle seconde indennità siano erogabili separatamente rispetto alle anticipazioni sul T.F.R. o sull'indennità equipollente: in tali casi, infatti, mancando un'anticipazione sull'indennità principale cui fare riferimento, sarebbe stato impossibile liquidare l'imposta sull'anticipazione relativa «all'altra indennità». Beninteso, considerata la scelta fatta dal legislatore, qualora l'anticipazione «sull'altra indennità» sia erogata (dallo stesso datore di lavoro o dal terzo erogatore) in coincidenza con un'anticipazione sul T.F.R. o indennità equipollente, l'aliquota applicabile — ancorché sia possibile il confronto diretto fra le due anticipazioni — rimane sempre quella minima della tabella IRPEF, essendo in ogni caso rinviata la liquidazione al momento finale del conguaglio.

E appena il caso di ricordare che la disciplina fiscale sulle anticipazioni è concettualmente diversa da quella relativa agli acconti, data la diversità sostanziale dei due istituti: torna utile ribadire in questa sede che, per gli acconti sulle «altre indennità e somme», non è ammesso applicare l'aliquota minima prevista per le anticipazioni — dato che la legge menziona solo queste —, e che quindi agli acconti torna applicabile, come già chiarito alla precedente lettera b), la stessa aliquota applicata, o applicabile, al T.F.R. e all'indennità equipollente dal momento che, con l'intervenuta cessazione del rapporto di lavoro, l'aliquota sull'indennità principale è giuridicamente determinabile, e quindi conoscibile.

2) Modalità pratiche di tassazione:

anticipazioni sul T.F.R. e indennità equipollenti.

Come già accennato, l'aliquota si applica, sulla base imponibile espressa dall'ammontare dell'anticipazione, secondo i criteri di determinazione dell'indennità-base, e quindi secondo la formula, più volte ripetuta:

$$(RR = \frac{I \times 12}{Na};\ Am = \frac{Im \times 100}{RR}).$$

Ai fini della determinazione della base imponibile, si tiene conto anche in questo caso — come per gli acconti — della riduzione pari a L. 500.000 (e frazione) per gli anni e frazione d'anno maturati in relazione alla indennità cui l'anticipazione si riferisce.

Ai fini della determinazione del reddito di riferimento e dell'aliquota, l'importo preso a base di commisurazione è quello stesso della base imponibile al lordo delle riduzioni.

Premesso ciò, al fine di dirimere alcune perplessità che sono insorte in proposito, si chiarisce che, a ragione del carattere provvisorio dell'anticipazione, fiscalmente conguagliabile alla cessazione del rapporto, appare irrilevante ai fini sopraindicati sia la circostanza che l'importo dell'anticipazione debba essere contenuto, per legge, nel limite del 70% del maturato economico, sia la circostanza che rispetto agli anni presi a base di commisurazione, in effetti, non viene anticipato tutto il maturato economico, bensì una parte non proporzionata agli anni stessi (beninteso, le cennate osservazioni interessano unicamente il T.F.R., potendo altrimenti esistere ipotesi di anticipazioni che coprono il 100% del maturato economico).

In altri termini, ai fini della tassazione delle anticipazioni — sia con riguardo alla base imponibile, sia con riguardo al reddito di riferimento e all'aliquota — la norma non pone condizioni o limitazioni, sicché i relativi dati vanno assunti tenuto conto degli stessi criteri legislativi validi ai fini della determinazione dell'indennità principale globalmente considerata.

Conseguentemente, il minore importo dell'anticipazione (70%) rispetto al T.F.R. effettivamente maturato alla stessa data non dà luogo all'eventuale determinazione del reddito di riferimento e della conseguente aliquota sull'importo dell'intero T.F.R. maturato, ma solo sulla quota effettivamente anticipata; e, parimenti, il numero degli anni da prendere a base di commisurazione non può essere considerato e ridimensionato in funzione del minore importo dell'anticipazione rispetto al T.F.R., ma va considerato avuto riguardo al periodo temporale occorso alla formazione dell'intero T.F.R. maturato fino alla data dell'anticipazione.

Circa il momento giuridico in cui viene a verificarsi il presupposto per la tassazione dell'anticipazione, si precisa, come già chiarito in vigenza del precedente sistema impositivo, che questo si realizza all'atto della

corresponsione dell'anticipazione. Il reddito di riferimento e l'aliquota vanno calcolati tenendo conto:

a) del numero degli anni e frazione d'anno che determina l'indennità sulla quale viene calcolata l'anticipazione;

b) della tabella delle aliquote vigente alla data della corresponsione.

Qualora l'anticipazione sia seguita da altra, od altre, anticipazioni (ancorché la legge n. 297/1982 sembrerebbe escluderlo, pur non essendo tassativa sul punto), si ritiene di dover confermare quanto già precisato nella circolare n. 13/R.T. del 20 novembre 1974, e cioè che le successive anticipazioni vanno conguagliate con quelle precedentemente percepite. Pertanto il datore di lavoro, ai fini dell'applicazione delle ritenute sugli emolumenti della specie, dovrà preventivamente procedere al coacervo con le altre anticipazioni pagate in precedenza al medesimo dipendente ed effettuare una nuova liquidazione. Per la determinazione dell'aliquota, il datore di lavoro farà riferimento alla tabella delle aliquote vigenti al momento della corresponsione dell'ulteriore anticipazione.

Esempio:

a) T.F.R. maturato (per 20 anni e 3 mesi) L. 27.226.031 (importo accantonato al 31 ottobre 1985) 70% del T.F.R. al 31 ottobre 1985 L. 19.058.221 (anticipazione corrisposta il 31 ottobre 1985).

Liquidazione dell'anticipazione e calcolo dell'imposta dovuta:

$\frac{19.058.221 \times 12}{20,250}$ (percentualizzazione 20 a. 3 m.) = L. 11.293.760 (reddito di riferimento) — imposta L. 2.059.315 (aliquota 18,23%)

riduzione (L. 500.000 × 20) + L. 125.000 =	L.	10.125.000
anticipazione (70% T.F.R.)	L.	19.058.221 —
riduzione	L.	10.125.000 =
imponibile	L.	8.933.221
aliquota 18,23%; IRPEF dovuta su anticipazione	L.	1.628.526

b) T.F.R. maturato (per 22 anni e 3 mesi) (importo accantonato al 31 ottobre 1987)	L.	30.426.031 —
anticipazione concessa	L.	19.058.221 =
	L.	11.367.810

altra anticipazione al 31 ottobre 1987 (20% T.F.R.) L. 6.058.206.

Liquidazione a conguaglio delle due anticipazioni e calcolo della imposta dovuta:

(*N.B.* — Si ipotizza la vigenza al 31 ottobre 1987 della stessa tabella delle aliquote in vigore al 31 ottobre 1985; ove vari, si renderà applicabile la tabella vigente al momento della corresponsione della nuova anticipazione).

L. 19.058.221 + L. 6.058.206 = L. 25.143.427

$\frac{25.143.427 \times 12}{22,250}$ (percentualizzazione 22 a. 3 m.) = L. 13.560.499 (reddito di riferimento) — imposta L. 2.671.334 (aliquota 19,69%)

riduzione (L. 500.000 × 22) + L. 125.000 =	L.	11.125.000
somma anticipazioni	L.	25.143.427 —
riduzione	L.	11.125.000 =
	L.	14.018.427
aliquota 19,69% - IRPEF dovuta in totale	L.	2.760.228 —
IRPEF su 1ª anticipazione	L.	1.628.256 =
IRPEF da trattenere su 2ª anticipazione	L.	1.131.972

Anticipazioni sulle «altre indennità e somme».

Devesi ritenere, in linea di principio, che l'ipotesi di anticipazioni sulle «altre indennità e somme» sia scarsamente verificabile, data la particolarità degli emolumenti che caratterizzano la categoria.

Per quanto attiene al settore privato, sono possibili anticipazioni sulle indennità attribuite a fronte dell'obbligo di non concorrenza ai sensi dell'art. 2125 Codice civile, ovvero su liberalità e premi di prepensionamento, tutte erogate dallo stesso datore di lavoro.

Nelle cennate ipotesi, ove l'anticipazione sia parziale rispetto agli emolumenti maturabili, nessun problema pratico si pone, dal momento che l'imposta calcolata sulla base dell'aliquota minima della tabella delle aliquote IRPEF verrà conguagliata all'atto della liquidazione del saldo.

Può, invece, verificarsi che le indennità di cui sopra siano erogate per intero prima dell'erogazione dell'indennità principale: mancherebbe, in tal caso, la possibilità di applicare l'aliquota propria, non ancora determinata. In tale ipotesi il sostituto applicherà l'aliquota calcolata con riferimento all'indennità principale, sulla base degli elementi di determinazione di questa in proprio possesso alla data di corresponsione della indennità in questione, salvo conguaglio all'atto della liquidazione del T.F.R. o dell'indennità equipollente.

PARTE SECONDA

DISPOSIZIONI TRANSITORIE PER I RAPPORTI CESSATI ANTERIORMENTE AL 1° OTTOBRE 1985

Capitolo III

DISCIPLINA TRIBUTARIA DELLE INDENNITÀ PER RAPPORTI CESSATI ALLA DATA DEL 1° OTTOBRE 1985

I — *Generalità - Criteri di riliquidazione.*

La legge n. 482 del 1985 non si è limitata a regolare solo per il futuro, secondo il sistema normativo finora

descritto, il regime tributario delle indennità di fine rapporto, ma ha altresì previsto l'applicazione retroattiva delle nuove disposizioni con riguardo a talune fattispecie identificate negli articoli 4 e 5 della legge stessa.

Al riguardo va subito precisato che in ordine ai rapporti cessati anteriormente alla data della sua entrata in vigore (1° ottobre 1985), la legge ha posto una distinzione fondamentale: nel primo comma dell'art. 4 e nell'art. 5 ha qualificato i rapporti predetti in funzione della "riliquidazione", dei rapporti stessi; nel terzo comma ha invece espressamente previsto che ai rapporti cessati, per i quali non siano state liquidate in tutto o in parte le indennità di fine rapporto, "si applicano le norme contenute nella presente legge".

Tale distinzione comporta un primo trattamento tributario differenziato fra le due fattispecie:

— nella prima previsione normativa, il legislatore ha inteso evidentemente riferirsi ai rapporti cessati e definitivamente liquidati prima della entrata in vigore delle nuove disposizioni. Ciò risulta chiaramente dal fatto che sono previsti, per la riliquidazione, sia la presentazione di un'istanza a data prefissata, sia l'intervento dell'Amministrazione finanziaria (arg. ex quinto comma, stesso articolo) e ciò non può ovviamente avvenire che per situazioni definitivamente chiuse;

— nella seconda previsione normativa, il legislatore ha inteso, chiaramente, far salvo l'intervento del sostituto d'imposta all'atto della definitiva liquidazione dell'indennità, in ordine alla quale vanno applicate le disposizioni della nuova legge. Tenuto conto di questo diverso elemento, nonchè delle indicazioni testuali che emergono dal testo dell'uno e dell'altro comma, è evidente che alle ipotesi di cui al terzo comma dell'art. 4 non può rendersi applicabile le riliquidazione da parte dell'ufficio finanziario ad istanza dell'interessato; infatti, per l'ipotesi in cui l'indennità non e stata ancora corrisposta il rinvio all'ufficio non avrebbe senso; e per l'ipotesi in cui l'indennità sia stata corrisposta in parte si deve salvaguardare, con riferimento al sostituto d'imposta che ha gia effettuato parzialmente le ritenute e di cui deve tener conto all'atto della corresponsione del saldo, l'unitarietà dei criteri di tassazione, unitarietà tassativamente richiesta dalla nuova normativa. Altrimenti, si verrebbero a creare condizioni di riliquidazione duplice dello stesso cespite, una volta da parte del sostituto d'imposta e una volta da parte dell'ufficio finanziario.

Coerentemente con il senso logico espresso dalla norma, si puo pertanto affermare che la riliquidazione ad istanza dell'interessato si rende applicabile solo per i rapporti cessati per i quali, alla data del 1° ottobre 1985, erano state integralmente liquidate tutte le somme dovute a titolo di indennità di fine rapporto.

Per i rapporti cessati, ma per i quali deve essere ancora liquidata parte dell'indennità, l'istanza di riliquidazione per le somme (a titolo d'acconto o di liquidazione non definitiva) percepite prima della detta data del 1° ottobre 1985 non è ammessa; l'interessato vedrà applicata nei suoi confronti la nuova normantiva all'atto della liquidazione a conguaglio, che il datore di lavoro sostituto d'imposta effettuerà corrispondendo il saldo spettante.

Ciò risulta confermato dal disposto dell'art. 3 della legge che, nel prevedere la modifica delle disposizioni degli articoli 23, secondo comma, lettera *c*), e 29, primo comma, n. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, mediante sdoppiamento di detta lettera e numero e mediante aggiunta di una lettera *d*) all'art. 23 e al n. 4 dell'art. 29, ha chiaramente stabilito che la liquidazione delle indennità di fine rapporto, ove alle stesse si applichino le disposizioni della nuova normativa, va effettuata a cura del sostituto d'imposta il quale, in tale ambito, è tenuto a ricongiungere al nuovo sistema la tassazione già effettuata con il vecchio sistema, data - come accennato - la unitarietà del nuovo sistema impositivo che non consente di procedere diversamente. Ovviamente, la prescrizione portata dal quinto comma dell'art. 4 della legge n. 482, secondo cui "la riliquidazione dell'imposta ai sensi dei commi precedenti deve essere richiesta all'intendente di finanza con apposita istanza ..." ecc., va intesa nel senso che, logicamente, la fattispecie di cui al terzo comma non è compresa nel rinvio che il comma suddetto fa ai richiamati "commi precedenti".

È appena il caso di precisare che resta fuori dalla logica applicativa sia all'art. 4 che del successivo art. 5 l'ipotesi dell'avvenuta corresponsione di un'anticipazione - per un rapporto di lavoro ancora in corso alla data del 1° ottobre 1985 - disposta prima di questa data e assoggettata a imposizione con il vecchio sistema. In questo caso si rende, infatti, integralmente applicabile la nuova normativa, o all'atto del conguaglio cui verrà assoggettata l'anticipazione al termine del rapporto di lavoro in occasione del saldo, ovvero all'atto della corresponsione di una eventuale, seconda anticipazione (ved. successivo cap. VI).

II — *Casi in cui ai rapporti cessati anteriormente al 1° ottobre 1985 si applica la nuova disciplina tributaria delle indennità di fine rapporto.*

Ai sensi del primo comma dell'art. 4 della legge n. 482 la nuova disciplina tributaria si applica:

1) nei giudizi ritualmente promossi e pendenti alla data di entrata in vigore della legge (1° ottobre 1985). Il giudizio deve avere per oggetto la tassazione dell'indennità di fine rapporto.

Per giudizio avente ad oggetto la predetta tassazione si intende una vertenza iniziata con il ricorso o l'istanza di cui agli articoli 37 e 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, pendente avanti le commissioni tributarie, o avanti l'autorità giudiziaria (in corte d'appello, a impugnativa della decisione di una commissione tributaria di 2° grado; in Corte di cassazione, a impugnativa di una sentenza di corte d'appello o di una decisione della commissione tributaria centrale).

Per giudizio ritualmente promosso si intende un giudizio che sia stato portato alla cognizione dell'Organo giudicante nel rigoroso rispetto delle norme procedurali amministrative e di quelle processuali, da osservare al fine della valida incardinazione del giudizio stesso;

2) negli altri casi dettagliatamente elencati nello stesso primo comma, che riguardano ipotesi di pendenza, alla data di entrata in vigore della legge (1° ottobre 1985), di istanze di rimborso ancora in termini per la presentazione ovvero presentate all'intendenza di finanza ed ancora aperte ad un successivo ricorso avanti alle commissioni Tributarie ai sensi dell'art. 16 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, nel testo sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 1982, con decreto del Presidente della Repubblica 3 novembre 1981, n. 739.

Il successivo art. 5, che è stato introdotto dal Parlamento quale emendamento all'originario disegno di legge governativo, integrando il disposto dell'art. 4, ha peraltro, previsto che è in ogni caso consentita l'applicazione della nuova disciplina ove le indennità di fine rapporto siano state percepite a decorrere dal 1° gennaio 1980.

Coordinando le due norme, si rileva che le ipotesi indicate nel primo comma dell'art. 4, esclusa quella in cui esiste un giudizio ritualmente promosso e pendente presso le commissioni tributarie o l'autorità giudiziaria ordinaria, non hanno più ragione di verificarsi, in quanto le ipotesi di pendenza amministrativa sia delle istanze di rimborso per le quali non sia ancora decorso il termine di 18 mesi, sia delle istanze di rimborso presentate prima e dopo il 1° gennaio 1982 e non ancora seguite dal ricorso al competente organo giudicante, riflettono casi concreti in cui l'indennità è stata certamente corrisposta a partire dal 1° gennaio 1980.

Può pertanto affermarsi con certezza che rimangono in vita le sole due seguenti ipotesi:

A) che alla data di entrata in vigore della legge (1° ottobre 1985) sia pendente un giudizio ritualmente promosso. Ciò in quanto la "pendenza" può riguardare indennità interamente percepite anteriormente al 1° gennaio 1980;

B) che il contribuente interessato abbia percepito l'indennità di fine rapporto a partire dal 1° gennaio 1980.

Come già accennato nel precedente paragrafo, accanto alle ipotesi ora descritte, l'art. 4 ha, poi, separatamente previsto, al terzo comma, che "Per i rapporti cessati anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, qualora le somme spettanti a titolo d'indennità di fine rapporto non siano state in tutto o in parte corrisposte, si applicano le norme contenute nella presente legge". Con tale disposizione si è voluto rendere applicabile il nuovo sistema anche alle situazioni già estinte con riferimento al rapporto di lavoro dipendente, ma ancora aperte per quanto riguarda le indennità non ancora definitivamente percepite.

Concludendo sul punto, e tenendo presente che l'elemento fondamentale di distinzione rimane sempre la data di cessazione del rapporto di lavoro, le ipotesi ricorrenti, all'attualità, possono così riassumersi, tenuto anche conto di quanto precisato nel precedente paragrafo:

1) rapporti di lavoro cessati prima dell'entrata in vigore della legge (1° ottobre 1985) e definitiva liquidazione delle relative indennità prima della data stessa (art. 4, primo comma e art. 5 della legge): riliquidazione dell'imposta ad opera dell'ufficio finanziario su istanza dell'interessato;

2) rapporti di lavoro cessati prima dell'entrata in vigore della legge, per i quali non sono state in tutto o in parte liquidate a tale data, le somme spettanti a titolo di indennità di fine rapporto (art. 4, terzo comma): liquidazione o riliquidazione dell'imposta ad opera del sostituto d'imposta; non è ammessa istanza dell'interessato per la riliquidazione di eventuali anticipazioni o acconti.

Capitolo IV

RAPPORTI CESSATI E DEFINITIVAMENTE LIQUIDATI AL 1° OTTOBRE 1985

I — *Condizioni di applicabilità del nuovo regime impositivo ed effetti sulla riliquidazione delle relative imposte.*

Per i rapporti cessati e definitivamente liquidati al 1° ottobre 1985, di cui al n. 1) del precedente paragrafo, la legge prevede la riliquidazione fiscale secondo le nuove norme ad opera dell'Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente.

La riliquidazione va fatta dal competente ufficio finanziario, che è in possesso delle dichiarazioni dei redditi mod. 740 o 740/S in cui le indennità di fine rapporto sono state dichiarate, e va richiesta dall'interessato mediante presentazione di apposita istanza da redigersi utilizzando l'apposito modello, che è stato approvato con decreto ministeriale 26 novembre 1985, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 282 del 30 novembre 1985. L'istanza di riliquidazione va presentata anche per le indennità definitivamente percepite entro il 30 settembre 1985, ancorchè le stesse non abbiano ancora formato oggetto di dichiarazione, in quanto da indicare nella dichiarazione dei redditi mod. 740 o 740/S da presentare entro il 31 maggio 1986. In quest'ultimo caso l'istanza di riliquidazione andrà presentata all'intendenza di Finanza nella cui circoscrizione il soggetto istante ha il domicilio fiscale alla data di scadenza del termine utile per la presentazione dell'istanza predetta.

Ai sensi di legge e secondo le prescrizioni del decreto ministeriale, l'istanza deve essere trasmessa mediante raccomandata senza avviso di ricevimento all'intendenza di finanza competente per territorio entro e non oltre il termine di 90 giorni dalla data di pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* del citato decreto ministeriale di approvazione del modello, e cioè entro il 28 febbraio 1986. Per gli eredi (cfr. art. 65 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600) è prevista la proroga di sei mesi qualora l'avente diritto alla riliquidazione sia deceduto nei quattro mesi antecendenti la cennata data del 28 febbraio 1986 (e cioè posteriormente al 31 ottobre 1985): ovviamente gli eredi dell'avente diritto deceduto entro quest'ultima data, e quelli che vantano direttamente il diritto alla riliquidazione in quanto percettori iure proprio dell'indennità debbono presentare l'istanza entro il 28 febbraio 1986.

La riliquidazione fiscale ad opera dell'ufficio finanziario riguarda i contribuenti che hanno avuto la liquidazione definitiva dell'indennità prima del 1° gennaio 1980 e che abbiano all'entrata in vigore della legge un giudizio pendente, e coloro che hanno avuto la liquidazione definitiva dell'indennità nel periodo compreso tra il 1° gennaio 1980 e il 30 settembre 1985, riliquidazione fiscale che è subordinata alla condizione che l'interessato ne faccia richiesta. Per questa seconda categoria di contribuenti è irrilevante che il contributo abbia o meno adito le vie contenziose o che, avendole adite, il giudizio alla data del 1° ottobre 1985 non sia più pendente.

Va peraltro ricordato che in caso di pendenza di giudizio, la legge prevede che la presentazione dell'istanza di riliquidazione comporta la rinuncia al giudizio stesso.

1) *Condizioni pregiudiziali di ammissibilità dell'istanza di riliquidazione.*

La presentazione dell'istanza fa sorgere nell'ufficio finanziario l'obbligo di riesaminare la posizione tributaria dell'interessato e di provvedere in conformità.

Il riesame va, peraltro, subordinato alla verifica delle condizioni pregiudiziali per l'esame di merito delle istanze medesime.

Le condizioni in parola sono le seguenti:

a) nel caso che l'ammissibilità dell'istanza di riliquidazione dipenda dalla pendenza del giudizio ritualmente promosso, occorre la preventiva verifica da parte dell'intendente di finanza circa la ricorrenza della pendenza secondo quanto sarà in appresso meglio specificato (cfr. art. 4, quinto comma, terzo periodo della legge). L'intendente di finanza comunicherà tempestivamente alla competente commissione tributaria o all'autorità giudiziaria adita l'avvenuta presentazione dell'istanza di riliquidazione;

b) tutti i cespiti indicati dal contribuente o dall'erede nell'istanza debbono essere stati dichiarati negli annuali modelli di dichiarazione 740 e 740/S dal contribuente o dall'erede.

Non è, infatti, proponibile un'istanza di riliquidazione presentata per un'indennità di fine rapporto che non abbia costituito oggetto di dichiarazione ai sensi dell'art. 1, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ancorchè il sostituto d'imposta abbia operato ritenute di acconto all'atto dell'erogazione della stessa.

Parimenti, non sarà ritenuta proponibile un'istanza di riliquidazione ove tutte le quote di indennità percette dall'interessato nell'arco del tempo, in conseguenza dell'erogazione di acconti e di riliquidazioni da parte del sostituto d'imposta, non siano state indicate nelle dichiarazioni annuali dei redditi;

c) per quanto riguarda i soggetti o eredi di cui all'art. 2122 del codice civile, l'istanza di riliquidazione è proponibile solo dal soggetto o erede che abbia regolarmente dichiarato, nella dichiarazione dei redditi mod. 740 o 740/S, la propria quota di indennità. Si applicano, ai fini della riliquidazione, i criteri indicati al precedente capitolo II, paragrafo V lettera *b*);

d) non deve ovviamente trattarsi di istanze riguardanti soltanto acconti o anticipazioni (numeri 2 e 3 del modello 102 allegato alla dichiarazione dei redditi dell'anno di percezione). In questi casi infatti, come si è già precisato in precedenza, la norma regolatrice non è il primo comma dell'art. 4 della legge, bensì, per le anticipazioni e gli acconti di indennità derivanti da rapporti cessati prima della data di entrata in vigore della legge ma non ancora definitivamente liquidati alla data medesima, il terzo comma dello stesso articolo, che detta regole diverse; e, per quanto riguarda le anticipazioni per rapporti ancora in corso alla data predetta, la nuova legge complessivamente considerata e le relative nuove disposizioni, che prevedono per tali rapporti l'applicazione del nuovo sistema.

2) *Criteri di merito per la riliquidazione dell'istanza.*

Verificate le condizioni pregiudiziali di ammissibilità dell'istanza di riliquidazione, l'ufficio finanziario accerterà, poi, nel merito, i criteri per l'esatta liquidazione dell'imposta secondo le nuove disposizioni.

Al riguardo si precisa quanto segue:

a) l'ultimo periodo del primo comma dell'art. 4 della legge prescrive tassativamente che "in nessun caso si fa luogo ad applicazione di maggiore imposta".

La presentazione dell'istanza di riliquidazione, quindi, non determina mai una riforma in peggio della tassazione delle indennità di fine rapporto per le quali è stata chiesta la riliquidazione: la norma si riferisce evidentemente alle possibili ipotesi in cui la tassazione con il nuovo sistema risulti più gravosa di quella effettuata sotto l'imperio dell'abrogata normativa, ma per le quali, comunque, siano state presentate istanze di riliquidazione a causa della non perfetta conoscenza, da parte del contribuente, degli esatti risultati della tassazione con l'uno e con l'altro sistema da mettere a confronto.

In tal casi, confrontati i due sistemi di imposizione e constatata l'esistenza di una tassazione più gravosa con il nuovo sistema, l'ufficio provvederà a mantenere il debito tributario nei limiti del vecchio sistema, dandone comunicazione all'interessato. In particolare, gli uffici si atterranno alle direttive segnate nelle seguenti lettere *b*), *c*) e *d*);

b) nel procedere al confronto fra vecchio e nuovo sistema impositivo gli uffici finanziari dovranno tenere presente quanto segue.

Si premette che costituisce ragione ispiratrice della legge l'applicazione alternativa o del vecchio sistema impositivo (qualora il contribuente non manifesti alcuna diversa volontà) o del nuovo sistema (qualora il contribuente presenti l'istanza di riliquidazione). Infatti, il nuovo sistema si rende applicabile solo a richiesta del contribuente.

Il legislatore peraltro, tenuto conto delle notevoli innovazioni introdotte dal nuovo regime tributario, non ha consentito che, nei confronti dei contribuenti non richiedenti la riliquidazione delle indennità di fine rapporto, il vecchio sistema si applicasse nella sua interezza (il che, in sostanza, avrebbe comportato

l'ultrattività dello stesso anche in presenza delle nuove disposizioni), ma ha disposto l'abbandono, a partire dalla data di entrata in vigore della legge, della conclusiva applicazione del tributo secondo detto vecchio sistema ogniqualvolta l'applicazione stessa si presentasse più gravosa per il contribuente, rispetto alle ritenute alla fonte prelevate sulle indennità di fine rapporto dal soggetto erogante. Tale è la ratio che ha ispirato le disposizioni di cui alle lettere *a*) e *b*) del sesto comma dell'art. 4 della legge, secondo le quali non si procede più alla liquidazione della maggiore imposta dovuta sulle indennità e altre somme già corrisposte, nè ad accertamento d'ufficio dell'imposta dovuta sulle predette indennità e altre somme soggette a ritenuta, e non è, inoltre, più dovuta la maggiore imposta liquidata dall'ufficio e iscritta a ruolo se alla data di entrata in vigore della legge la stessa non è stata ancora pagata o se non è decorso il termine per il ricorso contro il ruolo, nè è più dovuta la imposta accertata d'ufficio se, ricorrendo le medesime condizioni, sulle indennità e altre somme già corrisposte è stata operata le ritenuta.

Correlativamente, il legislatore ha ritenuto che il nuovo sistema si rende in ogni caso applicabile (ovviamente, fino a concorrenza, se minore, del prelievo dovuto secondo il vecchio sistema) laddove, non essendo state le indennità assoggettate a ritenuta, la liquidazione delle imposte avviene in vigenza delle nuove disposizioni (ipotesi sub *c*) del precitato sesto comma); infine è stato mantenuto il diritto del contribuente alla conclusiva liquidazione secondo il vecchio sistema nei casi in cui tale liquidazione comporti il diritto al rimborso delle ritenute operate (ipotesi sub *d*), stesso comma).

Interpretando logicamente e sistematicamente le descritte prescrizioni normative, se ne deduce che il legislatore ha posto a base delle disposizioni transitorie, concernenti il trattamento fiscale delle indennità relative a rapporti cessati anteriormente alla data di entrata in vigore della nuova disciplina, il principio informatore in base al quale il contribuente non può essere chiamato a corrispondere, quando le predette indennità siano state assoggettate a ritenuta alla fonte, somme superiori a quelle già pagate alla data medesima, con la conseguenza che la minor somma pagata resta ferma anche quando l'applicazione del nuovo regime comporterebbe un prelievo inferiore a quello derivante dal vecchio regime ma superiore alla predetta minor somma pagata.

Tale principio va rettamente applicato oltre che all'ipotesi in cui il vecchio sistema resta fissato secondo la sua operatività alla data di entrata in vigore della legge n. 482 in assenza di istanza di riliquidazione (ipotesi sub *a*) e *b*) del sesto comma, art. 4), anche a tutte le altre ipotesi in cui si instaura il confronto fra nuovo e vecchio sistema, e ciò anche in virtù del disposto dell'ultimo periodo del primo comma dello stesso art. 4, ai sensi del quale "In nessun caso si fa luogo ad applicazione di maggiore imposta": diversamente operando, si avrebbe un'ingiustificata disparità di trattamento a danno dei contribuenti che hanno presentato istanza di riliquidazione.

In altri termini, anche nel caso in cui il contribuente ha proposto istanza di riliquidazione, il confronto fra vecchio e nuovo sistema va effettuato nei limiti in cui il vecchio sistema resta operante dopo la data di entrata in vigore della legge.

Pertanto, tenuto conto che il vecchio sistema, ai fini del confronto con il nuovo, racchiude in sè sia le ritenute subite dal contribuente ad opera del sostituto d'imposta, sia la maggiore imposta dovuta a seguito della conclusiva applicazione delle disposizioni degli articoli 13 e 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 (vecchio testo) e che la nuova legge esclude, per tale sistema, la liquidazione da parte degli uffici delle maggiori imposte eccedenti le ritenute, si deve concludere che il confronto fra vecchio e nuovo sistema, con riguardo ai soggetti che hanno presentato istanza di riliquidazione, va effettuato, con riferimento al vecchio sistema, non in relazione all'imposta teoricamente dovuta, bensì all'imposta concretamente pagata la quale, in virtù del sesto comma dell'art. 4, rimane immutabile.

Si dovrà perciò tener conto, con riguardo al vecchio sistema, del minore importo fra il dovuto e il pagato alla data di entrata in vigore della legge n. 482, prima di raffrontarlo con il dovuto secondo il nuovo sistema.

Al riguardo, possono configurarsi le seguenti ipotesi:

1) dovuto con il vecchio sistema (coincidente con il pagato a seguito dell'emissione di ruoli) maggiore del dovuto secondo il nuovo sistema: il confronto va fatto fra l'imposta complessivamente pagata e quella che si rende dovuta con il nuovo sistema, con restituzione dell'eccedenza fino alla concorrenza dell'imposta secondo il nuovo sistema. Es.: 80 di ritenuta + 20 riscosso a mezzo ruolo = 100 (dovuto e pagato vecchio sistema); 90 dovuto nuovo sistema; rimborso = 10;

2) dovuto con il vecchio sistema superiore al dovuto con il nuovo sistema, ma pagato con il vecchio sistema inferiore al dovuto con il nuovo sistema: si applica la regola «In nessun caso si fa luogo ad applicazione di maggiore imposta». Pertanto, non si opera alcun recupero. Es.: 100 (dovuto vecchio sistema, di cui 70 pagato per ritenuta, e 30 per maggiore imposta non ancora iscritta a ruolo); 90 (dovuto nuovo sistema). Nulla a provvedere;

3) dovuto con il vecchio sistema uguale o minore al dovuto con il nuovo sistema: resta fermo il dovuto con il vecchio sistema e si applica la regola del n. 2 precedente che esclude la possibilità di recuperare la parte non pagata del predetto dovuto. Es.: 90 (dovuto vecchio sistema, di cui 70 pagato per ritenuta, e 20 per maggiore imposta non ancora iscritta a ruolo); 90 o 95 (dovuto nuovo sistema). Nulla a provvedere. Altro esempio: 70 di ritenuta + 20 (riscosso a mezzo ruolo) = 90 (dovuto e pagato vecchio sistema); 90 o 95 (dovuto nuovo sistema). Nulla a provvedere. Se invece il pagato per ritenuta è superiore al dovuto secondo il vecchio sistema si dovrà procedere al rimborso della differenza. Es.: pagato 120; dovuto 90; rimborso 30.

Resta inteso che, ove il contribuente non abbia espressamente indicato, nel quadro C - sezione II del modello di istanza di riliquidazione approvato con decreto ministeriale 26 novembre 1985, i dati relativi

all'ente erogante altre indennità, ancorché queste risultino dichiarate, la riliquidazione va limitata alla sola indennità principale per la quale l'istanza viene presentata: ovviamente, in tali casi, l'imposta liquidata secondo il vecchio sistema, da mettere a confronto con quella liquidata con il nuovo sistema, riguarderà soltanto la ritenuta d'acconto più la maggiore imposta liquidata con specifico riferimento al solo cespite per il quale è chiesta, dall'interessato, la riliquidazione fiscale;

c) l'applicazione del nuovo sistema alle indennità pregresse non va fatto integralmente, ma tenendo conto dei correttivi all'uopo previsti dalla legge.

Fermo restando il sistema di determinazione dell'aliquota media applicabile - che è quello della formula: ($RR = \frac{I \times 12}{Na}$; $Am = \frac{Im \times 100}{RR}$) descritta al paragrafo IV del cap. II - per la base imponibile la relativa determinazione varia in funzione dell'anno in cui è cessato il rapporto di lavoro dipendente.

Ai sensi del quarto comma dell'art. 4 la riduzione, che a regime è di L. 500.000 per ciascun anno preso a base di commisurazione, è invece stabilita in L. 135.000 per i rapporti cessati negli anni 1974-76; in L. 225.000 per i rapporti cessati negli anni 1977-79; in L. 370.000 per i rapporti cessati negli anni 1980-82; mentre resta fissata in L. 500.000 per le cessazioni avvenute negli anni 1983, 1984 e 1985 (per le frazioni d'anno la riduzione è, ovviamente, proporzionata all'importo annuo relativo all'anno di cessazione del rapporto).

È appena il caso di osservare che le disposizioni concernenti le anzianità convenzionali e i periodi di lavoro a tempo parziale («part-time») spiegano efficacia anche per la riliquidazione delle indennità pregresse, riferendosi il quarto comma solo alla misura delle riduzioni.

Si rammenta che, come già chiarito nella premessa, le indennità di fine rapporto maturate anteriormente al 1° gennaio 1974 e assoggettate a imposizione con applicazione dell'imposta di ricchezza mobile e dell'imposta complementare progressiva ai sensi del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, sono escluse dal nuovo sistema impositivo e quindi non sono riliquidabili ai sensi della legge n. 482 del 1985, ancorché, per esse, vi siano giudizi ritualmente promossi e pendenti.

Al riguardo, giova precisare che, applicandosi integralmente la disciplina prevista dal nuovo testo dell'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, i criteri di tassazione delle indennità per rapporti cessati al 30 settembre 1985 seguono la prescrizione del primo comma, ultimo periodo, di detto articolo, secondo cui l'aliquota applicabile è quella relativa all'anno in cui è sorto il diritto alla percezione dell'indennità («l'imposta si applica con l'aliquota, con riferimento all'anno in cui è sorto il diritto alla percezione, corrispondente all'importo che risulta dividendo ......», ecc.).

Ciò significa che, sebbene il legislatore abbia per altro verso consentito la riliquidazione integrale con il nuovo sistema delle indennità percepite (anche solo parzialmente) nel periodo 1° gennaio 1980-30 settembre 1985, per il quale è prevista l'ammissione generalizzata alla riliquidazione, consentendo in pratica — come meglio precisato al successivo paragrafo IV — un'estensione temporale degli effetti della nuova legislazione fino al momento della percezione del saldo dell'indennità di fine rapporto, tuttavia ha ancorato alla data della maturazione del relativo diritto i criteri di tassazione.

Pertanto, se un'indennità di fine rapporto è maturata nell'anno 1976 per cessazione, per es., al 31 dicembre 1976 del rapporto di lavoro, ancorché l'interessato abbia riscosso l'indennità, parte nell'anno 1977, parte nel 1979 e il saldo finale nel 1980, la stessa sarà ammessa alla riliquidazione ai sensi dell'art. 5 della legge con riferimento all'anno 1976, e quindi con:

riduzione della base imponibile di L. 135.000 per ciascun anno di commisurazione;

applicazione dell'aliquota media secondo la tabella delle aliquote allegata alla legge 2 dicembre 1975, n. 576, vigente al 31 dicembre 1976.

Così se la cessazione è avvenuta nel 1982 ma l'indennità è stata percepita nel 1983, anche in questo caso tornerà applicabile il regime nuovo di tassazione riferito all'anno 1982, e cioè con:

riduzione di L. 370.000 (e non di L. 500.000);

applicazione delle aliquote IRPEF secondo la tabella allegata alla legge n. 576 del 1975 (e non secondo quella allegata alla legge n. 53 del 1983).

Per il comparto privato è opportuno, infine, ricordare che, a seguito dell'approvazione della legge 29 maggio 1982, n. 297, è mutato il sistema del trattamento di fine rapporto, essendosi passati da una «indennità di anzianità» — proporzionata agli anni di servizio, normalmente basata sull'accantonamento di una mensilità annua e stabilita in base agli accordi sindacali, agli usi o all'equità (vecchio testo dell'art. 2120 codice civile) — al nuovo «trattamento di fine rapporto» (T.F.R.) articolato su basi diverse e prefissato, nei suoi elementi essenziali, per legge (nuovo testo del citato art. 2120 del codice civile).

Poiché per le cessazioni anteriori al 1° giugno 1982 gli interessati hanno riscosso l'«indennità di anzianità» e non il «trattamento di fine rapporto» che il nuovo testo dell'art. 12, lettera *e)*, del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973 prevede ovviamente come assoggettabile al nuovo sistema tributario, è necessario precisare che l'applicazione retroattiva del nuovo sistema non può che riferirsi, nei casi testé considerati, all'«indennità di anzianità» percepita, la cui base imponibile (a differenza di quella del T.F.R. tassativamente stabilita per legge) da prendere in considerazione ai fini sia della liquidazione della stessa come indennità «principale» sia della distinzione dalle «altre indennità e somme», sarà esclusivamente quella che il datore di lavoro abbia attestato o attesterà essere stata calcolata sulla base del vecchio testo dell'art. 2120 del codice civile, opportunamente integrato dalle norme contrattuali applicabili nei singoli casi (C.C.N.L., contratti aziendali.

ecc.). Analogamente, saranno tenuti presenti gli altri trattamenti di fine rapporto soppressi dalla precitata legge n. 297 del 1982 e sostituiti dal T.F.R.;

d) il nuovo sistema impositivo prevede, a regime, la rilevanza di talune condizioni che il vecchio sistema impositivo non conosceva (diversa rilevanza delle anzianità convenzionali e dei rapporti di lavoro a tempo parziale; trattamento differenziato tra indennità principale e «altre indennità e somme»; valutazione particolare delle «eccedenze» di indennità maturate fino al 31 maggio 1982 a favore di talune categorie di lavoratori subordinati); tale rilevanza, come sopra accennato, si riverbera anche sui rapporti cessati, per i quali viene chiesta la riliquidazione dell'imposta da parte degli interessati mediante la presentazione dell'apposita istanza.

Poiché i dati relativi alle suddette condizioni, non essendo previsti dalla previgente normativa, non risultano dai certificati mod. 102 a suo tempo allegati alla dichiarazione dei redditi, gli stessi debbono formare oggetto di specifica indicazione da parte dell'istante, onde rendere possibile all'ufficio finanziario la riliquidazione richiesta (quadro G del modello).

In linea di principio, la partecipazione del sostituto d'imposta all'attestazione dei dati in questione si rileva indispensabile, dal momento che — non essendo particolarmente rilevanti — i dati suddetti non sempre venivano debitamente certificati nella documentazione relativa al trattamento economico di fine rapporto all'uopo rilasciata all'interessato, certificazione peraltro, a quanto risulta, non prescritta in modo tassativo dalle norme giuslavoristiche dei settori sia pubblico che privato.

Ne consegue che, ove il contribuente interessato disponga di una documentazione valida ai fini probatori secondo i principi generali, questa potrà senz'altro essere allegata (anche in fotocopia) all'istanza di riliquidazione, mediante inserimento all'interno dello stampato, previa opportuna numerazione progressiva. Ove, invece, la documentazione sia inesistente o sotto il profilo probatorio insufficiente, potrà essere inviata successivamente, entro il 30 settembre 1986, sia la documentazione stessa, sia l'opportuno completamento, avendo cura di usare le stesse modalità seguite a suo tempo per l'invio dell'istanza di riliquidazione, e cioe mediante plico raccomandato senza avviso di ricevimento alla stessa Intendenza di Finanza, e indicando nella lettera di accompagnamento della documentazione, sia la data di invio dell'istanza di riliquidazione sia il codice fiscale dell'istante.

Circa il concetto di sufficienza della documentazione, si precisa che essa deve consistere in un atto o certificato del datore di lavoro, da cui risultino analiticamente i dati richiesti dalla nuova normativa, atto o certificato che deve portare l'indicazione della denominazione ufficiale del sostituto e la relativa sottoscrizione e che va rilasciato seguendo le prescrizioni dell'art. 3, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

Pertanto i sostituti provvederanno a rilasciare apposita certificazione ai richiedenti, ovvero a integrare la documentazione già rilasciata quantomeno dei suddetti elementi, senza dei quali la documentazione non potrà essere ritenuta probante ai sensi di legge e per gli effetti della chiesta procedura di riliquidazione.

È, infine, appena il caso di precisare, in ordine ai dati richiesti al quadro G dell'istanza di riliquidazione, che:

per il secondo dei dati ivi elencati (importo del trattamento di fine rapporto o indennità equipollente — ovvero, per i rapporti cessati prima del 1° giugno 1982, dell'indennità di anzianità o equipollente —, e importo delle «altre indennità e somme»), gli importi richiesti, sia quello cumulativo (n. 39) sia quelli separati (n. 40 e n. 41) debbono essere indicati al lordo delle ritenute d'acconto subite;

per il quarto dei dati in questione, la cui indicazione è unica (n. 43), questa va data unitariamente sia se il rapporto di lavoro a tempo parziale («part-time») è rimasto costante nel numero delle ore lavorate, per tutti gli anni e frazioni presi in considerazione (n. 44), sia se abbia subito variazioni nel tempo. In quest'ultimo caso dopo aver sommato tutti i periodi di uguale numero di ore lavorate dovrà essere ottenuta una percentuale unica che tenga conto dei diversi periodi lavorati e delle relative percentuali di ore lavorate rispetto al numero di ore ordinarie.

II - *Indennità percepite prima del 1° gennaio 1980.*

Si è più volte sopra ricordato che per le indennità percepite anteriormente al 1° gennaio 1980 la riliquidazione è ammessa solo se è stato promosso un giudizio ritualmente pendente alla data di entrata in vigore della legge e si è altresì precisato che il giudizio è tale se è instaurato avanti una commissione tributaria o all'autorità giudiziaria ordinaria.

Al fine, tuttavia, di consentire una corretta verifica delle condizioni poste dalla legge, si reputa opportuno rammentare le condizioni perché un giudizio possa ritenersi «ritualmente promosso e pendente» secondo l'intento della legge n. 482.

Al riguardo si precisa che il giudizio è stato promosso ritualmente ove il contribuente abbia chiesto all'intendente di finanza, entro 18 mesi dalla data in cui le ritenute sono state operate, il rimborso di dette ritenute, e in caso di diniego del rimborso, ovvero in caso di silenzio dell'Intendente per un periodo di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso, abbia fatto seguire al diniego o alla formazione del silenzio-rifiuto tempestivo ricorso (entro 60 giorni) alla competente Commissione Tributaria.

È da considerare, altresì, giudizio ritualmente promosso e pendente quello derivante da impugnative avverso atti d'accertamento il cui contenuto sostanziale sia consistito in un atto di imposizione relativo ad una indennità di fine rapporto, nonché avverso iscrizioni a ruolo sempreché, beninteso, il giudizio proposto contro queste ultime non riguardi vizi propri del ruolo o della relativa notifica.

III - *Posizione dei dipendenti statali*

Una particolare posizione rivestono i dipendenti dello Stato in relazione al requisito della ritualità dei ricorsi pendenti, dagli stessi promossi per ottenere la declaratoria di non debenza delle ritenute applicate sull'indennità di buonuscita erogata dall'ENPAS.

È stato, al riguardo, espresso il convincimento che le ritenute operate dall'ente previdenziale siano «ritenute dirette», per il rimborso delle quali l'art. 37 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 accorda, per la proposizione del ricorso all'intendente di finanza, il più ampio termine di 10 anni dalla data dell'eseguita ritenuta. Ciò legittimerebbe, per detti ricorsi e per quelli conseguenti avanti le commissioni tributarie, le proposizioni effettuate anche a lunga distanza di tempo dalla percezione dell'indennità di buonuscita, purché comprese entro l'arco di tempo decennale sopra ricordato, anziché entro quello più breve dei 18 mesi dall'effettuazione delle ritenute, di cui all'art. 38, secondo comma, dello stesso decreto del Presidente della Repubblica n. 602.

Tale convincimento non può essere condiviso, in quanto l'asserita parificazione dell'ente previdenziale ad una amministrazione dello Stato è stata comunque travolta dalla riforma tributaria che, all'art. 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, ha disposto l'abrogazione di esenzioni e agevolazioni ...... «comprese le norme che estendono in qualsiasi forma ad altri soggetti e agli atti da essi stipulati il trattamento tributario previsto per lo Stato e per gli atti stipulati dallo Stato».

D'altra parte , nell'ordinamento positivo l'ENPAS costituisce indubbiamente un organismo diverso dallo Stato, essendo assoggettato alla particolare disciplina prevista per i c.d. «enti parastatali» in cui, ai sensi della legge 20 marzo 1975, n. 70, è espressamente compreso (cfr. tabella I, allegata alla legge), e segue pertanto regole tecnico-contabili proprie, alla stessa stregua degli altri enti compresi nella categoria. Ciò ancorché amministri il «Fondo di previdenza e credito per i dipendenti civili e militari dello Stato e per i loro superstiti» di cui agli articoli 32 e seguenti del testo unico 29 dicembre 1973, n. 1092, che gestisce la previdenza a favore degli statali, Fondo che peraltro la stessa legge testé citata dichiara «incorporato» (attraverso la trasformazione dell'opera di previdenza a favore degli statali, istituita con regio decreto 26 febbraio 1920, n. 219) nell'Ente nazionale di previdenza e assistenza per i dipendenti statali.

Esattamente, quindi, l'ENPAS, a partire dall'introduzione della riforma tributaria, è stato considerato un normale sostituto d'imposta ed ha operato le ritenute ai sensi dell'art. 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, effettuando i relativi versamenti con il sistema del «versamento diretto» all'esattoria.

Analoghe valutazioni vanno fatte anche con riguardo all'OPAFS (Opera di previdenza e di assistenza per i ferrovieri dello Stato) che eroga l'indennità di buonuscita al personale dipendente dell'Azienda autonoma delle F.S. e che, al pari dell'ENPAS, è ente previdenziale regolato ai sensi della predetta legge n. 70 del 1975.

Dalle suesposte considerazioni consegue che anche nei confronti dei dipendenti dello Stato — che abbiano riscosso la indennità di buonuscita anteriormente alla data del 1° gennaio 1980 — si applicano le disposizioni dell'art. 38 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, più volte citato, e che pertanto tra le condizioni di ammissione alla riliquidazione delle relative imposte con il nuovo sistema vi sono sia quella della tempestiva proposizione dell'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 sopra citato, sia quella del conseguente ricorso nei termini prescritti avanti alla competente commissione tributaria, condizioni da verificarsi, come sopra accennato, a cura dell'intendente di finanza.

Sempre con riferimento ai dipendenti statali, il secondo comma dell'art. 4 pone poi un espresso riferimento all'applicabilità, in materia di indennità di fine rapporto, del disposto dell'art. 37 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 e quindi del più ampio termine decennale per la proposizione della istanza di rimborso. Per le ragioni anzidette, la norma non può riferirsi all'indennità di buonuscita, né alle indennità aggiuntive erogate da fondi o casse munite di personalità giuridica propria, ma si riferisce a tutte quelle ipotesi di indennità di fine rapporto (cioè di seconde indennità o di indennità aggiuntive) che siano state liquidate da un amministrazione dello Stato o da un fondo o una cassa a quella equiparabili in quanto operanti, senza personalità giuridica, nel diretto ambito della gestione del bilancio statale, e che abbiano quindi effettuato ritenute d'acconto secondo il sistema della «ritenuta diretta» (mediante, cioè, ritenuta operata direttamente su emolumenti corrisposti a carico del bilancio dello Stato e versata al Tesoro dello Stato con la particolare procedura di compensazione contabile, a mezzo commutazione dell'ordinativo di pagamento in quietanza d'entrata sull'apposito capitolo, ai sensi dell'art. 63 della legge di contabilità generale approvata con regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, e successive modificazioni).

Nel caso considerato, il diritto alla riliquidazione con il nuovo sistema viene accordato qualora alla data del 1° ottobre 1985 — oltre, beninteso, all'ipotesi del giudizio ritualmente promosso e pendente — non fossero ancora scaduti i 10 anni dall'effettuazione della ritenuta sull'indennità. Ove invece l'interessato per le indennità percepite prima del 1° gennaio 1980 avesse già proposto ricorso all'intendente di finanza per il rimborso, la riliquidazione potrà essere accordata solo se alla data del 1° gennaio 1982 non era ancora decorso il termine (60 giorni) per proporre ricorso alle commissioni tributarie. In diversa ipotesi, infatti, ove il contribuente non si sia concretamente attivato a proporre l'azione contenziosa, la legge — nell'ottica espressa, in via generale, dal primo comma dell'art. 4 — non lo ha ritenuto meritevole di adeguata tutela (per i termini scadenti dopo il 1° gennaio 1982, a seguito della sopra ricordata modifica dell'art. 16 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, disposta dal decreto del Presidente della

Repubblica 3 novembre 1981, n. 739, la facoltà di ricorrere alle commissioni tributarie è, in pratica, ancora esercitabile, sempreché beninteso si tratti di eventuale impugnativa del c.d. silenzio-rifiuto).

IV - *Indennità percepite dopo il 1° gennaio 1980 e fino al 30 settembre 1985.*

Come già accennato in precedenza, per i contribuenti cui siano state integralmente liquidate le indennità di fine rapporto nel periodo 1° gennaio 1980-30 settembre 1985 nessun particolare problema operativo si pone ai fini della presentazione dell'istanza di riliquidazione: al riguardo, è sufficiente la presentazione dell'istanza compilata sul modello approvato, che verrà trasmessa dall'intendente di finanza al competente ufficio delle imposte senza verifiche preliminari.

Per una corretta applicazione del nuovo sistema impositivo alla fattispecie in esame occorre, peraltro, esaminare brevemente il disposto dell'art. 5 della legge, per chiarirne l'esatta portata.

Tale norma, com'è noto, ammette al regime di riliquidazione *ex lege*... «l'imposta dovuta sulle indennità e altre somme percepite a decorrere dal 1° gennaio 1980».

Essa esprime chiaramente un concetto di cassa, e cioè che le indennità siano state materialmente riscosse (percepite) dagli aventi diritto a decorrere dalla data indicata: il presupposto di ammissibilità al nuovo regime tributario per l'ipotesi considerata è pertanto diverso dal presupposto generale di applicazione, a regime, del nuovo sistema che, ai fini della tassazione delle indennità di fine rapporto, fa riferimento non all'anno in cui la indennità viene percepita ma a quello in cui è sorto il diritto alla percezione.

Per la riliquidazione delle indennità percepite fra il 1° gennaio 1980 e il 30 settembre 1985 va, pertanto, tenuto presente il fatto materiale della riscossione da parte dell'interessato: rientrano perciò, *ex lege*, nella riliquidazione anche delle indennità che, maturate con riferimento a rapporti di lavoro cessati prima del 1° gennaio 1980, sono state però riscosse dopo tale data (es. dipendente statale collocato a riposo a decorrere dal 1° novembre 1979, che abbia percepito l'indennità di buonuscita il 1° febbraio 1980).

Nella stessa ottica — tenuto conto, cioè, della volontà della legge espressa dal termine «percepite» — va risolto il caso in cui, nel periodo di tempo considerato, sia stata percepita non l'intera indennità, ma parte di essa, dopo una precedente percezione avvenuta prima del 1° gennaio 1980.

In merito — avuto riguardo alla unitarietà dell'indennità globalmente percepita, alla unitarietà, secondo il nuovo sistema impositivo, della tassazione sulla stessa, nonché al disposto del terzo comma dell'art. 4 (che ha ammesso a riliquidazione con il nuovo sistema le imposte su indennità non integralmente liquidate alla data di entrata in vigore della legge) — si ritiene che possano essere riliquidate con il nuovo sistema anche le imposte sulle indennità di fine rapporto il cui diritto alla percezione sia maturato anteriormente alla data del 1° gennaio 1980 e che siano state corrisposte prima di questa data, ma per le quali una parte delle stesse indennità sia stata percepita a partire dalla data suddetta. Conseguentemente, nell'istanza di riliquidazione il contribuente indicherà al quadro D («dati relativi alle dichiarazioni dei redditi concernenti le indennità ed altre somme percepite») l'importo di tutte le quote di indennità percepite nell'intero arco di tempo delle riscossioni a partire dalla più remota, anche se questa sia stata riscossa prima del 1° gennaio 1980.

Naturalmente, la riliquidazione integrale può riguardare unicamente le indennità che abbiano costituito oggetto di effettiva corresponsione parte entro e parte dopo il 31 dicembre 1979 e non anche le altre eventuali, coesistenti indennità e somme che fossero state integralmente saldate anteriormente al 1° gennaio 1980.

Capitolo V

RAPPORTI CESSATI PRIMA DEL 1° OTTOBRE 1985 MA NON ANCORA DEFINITIVAMENTE LIQUIDATI IN TUTTO O IN PARTE

I - *Generalità.*

Come già accennato nel capitolo III, le imposte gravanti su indennità relative a rapporti di lavoro dipendente cessati anteriormente al 1° ottobre 1985, che a questa data non siano state in tutto o in parte liquidate, sono assoggettate al nuovo sistema impositivo e le eventuali anticipazioni e acconti non sono riliquidati né ad istanza dell'interessato né ad opera dell'amministrazione finanziaria.

Alla applicazione del nuovo sistema provvede infatti direttamente il sostituto d'imposta in sede di conclusiva liquidazione dell'indennità ovvero in sede di liquidazione delle quote della stessa non ancora corrisposte alla data del 30 settembre 1985.

Pertanto, gli interessati non dovranno presentare istanze di riliquidazione per il titolo in questione.

Al riguardo va subito ricordato che il terzo comma dell'art. 4 della legge prevede che, nei casi in discorso, «si applicano le norme contenute nella presente legge».

L'espressione legislativa riveste un duplice significato e cioè, oltre a voler dire che le indennità o quote di esse corrisposte dopo il 1° ottobre 1985 sono soggette alla nuova normativa, significa altresì che nei loro confronti si applicano tutte le disposizioni normative contenute nella legge stessa, e quindi anche la disposizione del primo comma, ultimo periodo, dello stesso articolo, che prevede «In nessun caso si fa luogo ad applicazione di maggiore imposta».

Pertanto i sostituti d'imposta, con riguardo ai rapporti cessati prima dell'entrata in vigore della legge, sia nel liquidare le indennità non ancora corriposte sia nel liquidare ulteriori quote o saldi delle stesse già parzialmente corrisposte prima del 1° ottobre 1985, terranno conto del fatto che la nuova imposta non può in ogni caso essere superiore a quella che sarebbe stata applicata dagli stessi sostituti secondo il vecchio sistema,

riducendo conseguentemente l'importo delle ritenute, dopo aver operato gli opportuni confronti fra i due sistemi, ove il nuovo sistema risulti più gravoso del vecchio.

Per le indennità che sono state corrisposte in parte in vigenza del precedente sistema e che perciò hanno subito la ritenuta secondo il sistema medesimo, la riliquidazione da effettuarsi in occasione del saldo può dar luogo ad un credito a favore del sostituto se le suddette ritenute sono superiori a quelle complessivamente dovute per effetto della riliquidazione secondo il nuovo sitema. Verificandosi tale situazione, l'eventuale eccedenza sarà esposta nel mod. 102, da rilasciarsi in ogni caso; al relativo rimborso sarà provveduto d'ufficio sulla base della dichiarazione mod. 740 o 740/S dell'interessato.

Ove, peraltro, la riliquidazione del sostituto con il nuovo sistema non riguardi il saldo dell'idennità ma altro acconto, ferma restando la compensazione fino all'imposta dovuta per effetto della ulteriore quota di indennità, l'eventuale eccedenza non può essere esposta quale credito nel mod. 102, ma compensata in occasione delle successive erogazioni per lo stesso titolo.

L'applicazione della suesposta procedura può dar luogo a notevoli difficoltà operative, e a possibili duplicazioni di rimborsi, ove non vengano adeguatamente coordinate, da un lato, le procedure di riliquidazione che gli uffici delle imposte sono tenuti ad eseguire ai sensi del quinto comma dell'art. 4, e dall'altro, le riliquidazioni fiscali da parte dei sostituti d'imposta testé descritte.

Al riguardo possono verificarsi le seguenti situazioni:

a) presentazione di istanze di riliquidazione (entro il 28 febbraio 1986) per le quali dalla dichiarazione dei redditi mod. 740 o 740/S e dal modello 102 ad essa allegato risultino erogate somme in qualità di «acconti» (n. 2 del mod. 102) o di «anticipazioni» (n. 3 del mod. 102). In tali casi, gli uffici non liquideranno l'istanza, ove presentata, dichiarandola improponibile.

Per le somme corrisposte dal 1° gennaio al 30 settembre 1985 valgono la dichiarazione dei redditi e il mod. 102, da allegare alla medesima, che saranno presentati entro il 31 maggio 1986 (mod. 740/86).

Il sostituto d'imposta provvederà, all'atto della liquidazione di altre spettanze ovvero del saldo, ad applicare senza ulteriori limitazioni il nuovo sistema impositivo, compensando il vecchio e il nuovo con criteri sopra descritti;

b) presentazione di istanze di riliquidazione (entro il 28 febbraio 1986) per indennità che siano qualificate, nella dichiarazione dei redditi e, in particolare, nel mod. 102, quali «definitive» (n. 1 di detto modello).

In tali casi l'ufficio provvederà alla riliquidazione dell'istanza.

Tuttavia può verificarsi il caso, sia nel settore privato sia in quello pubblico, che indennità liquidate e corrisposte come «definitive» in effetti, sotto il profilo economico e tributario, non siano tali in quanto, per fatti sopravvenuti, la precedente liquidazione definitiva degrada praticamente ad «acconto», dovendo il sostituto d'imposta liquidare altre somme a titolo d'indennità di fine rapporto.

Nel settore privato ciò avviene, di regola, o per gli effetti retroattivi della contrattazione collettiva, ovvero per effetto di vertenze giudiziarie che attribuiscono riconoscimenti *ex tunc* atti a modificare, a vario titolo, l'ammontare delle indennità di fine rapporto dal datore di lavoro definitivamente liquidate.

Nel settore pubblico il sistema è a regime — quantomeno nel settore statale e in quello degli enti locali —, dal momento che le disposizioni di legge che disciplinano organicamente la materia non prevedono la corresponsione di acconti o di anticipazioni; tuttavia sono ivi frequenti le riliquidazioni per sopravvenuti mutamenti di «status» (riscatto servizi pregressi; riscatto periodo di studi universitari; ricongiungimenti di carriera; promozioni retroattive ovvero a seguito di vertenze giudiziali, richiami in servizio ecc.).

Nelle ipotesi sopra indicate, ove la riliquidazione delle somme a titolo di indennità di fine rapporto avvenga, da parte del sostituto d'imposta, dopo il 28 febbraio 1986, questi, al fine di poter operare la riliquidazione fiscale delle indennità secondo il nuovo sistema e nel pieno rispetto della legge, chiederà al sostituito il rilascio di una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, da cui risulti che l'interessato non ha presentato istanza di riliquidazione all'intendente di finanza. In mancanza del rilascio di tale dichiarazione, ovvero qualora l'interessato confermi di aver presentato detta istanza, il datore di lavoro o l'ente erogante l'indennità di fine rapporto determineranno l'imposta corrispondente alla quota o al saldo dell'indennità, depurando l'imposta globalmente dovuta secondo il nuovo sistema, sempreché inferiore a quella dovuta col precedente sistema, della quota di imposta calcolata, sempre con il nuovo sistema, sulla precedente quota di indennità a suo tempo riconosciuta dal sostituto stesso come «definitiva», ed effettuando la ritenuta nei limiti della differenza.

Per le riliquidazioni effettuate prima del 28 febbraio 1986, ovviamente il sostituto liquiderà integralmente l'imposta dovuta secondo il nuovo sistema, e l'interessato non avrà più diritto alla riliquidazione a mezzo istanza, essendo stata effettuata tale riliquidazione ad opera del sostituto. Qualora a seguito di tale riliquidazione residui una eccedenza a credito questa verrà fatta valere mediante presentazione della dichiarazione dei redditi mod. 740/86 o 740/87 (quest'ultima, per le riliquidazioni eseguite tra il 1° gennaio e il 28 febbraio 1986). Ove l'istanza di riliquidazione fosse stata, nel frattempo, già inviata all'intendente di finanza, l'interessato dovrà darne comunicazione allo stesso con la medesima procedura impiegata per l'invio dell'istanza.

Restano, beninteso, fermi i poteri di indagine e di controllo dell'amministrazione finanziaria previsti dalle vigenti disposizioni di legge nei confronti dei sostituti d'imposta per l'acquisizione di dati e notizie in materia, nonché, a carico degli interessati, gli effetti e le sanzioni che derivano, secondo la legislazione vigente, dalla formazione di atti di notorietà non rispondenti al vero.

Resta in ogni caso fermo, a carico dei sostituti di imposta, l'obbligo della compilazione del quadro 770-B incluso nella dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta, modello 770.

II - *Casi particolari.*

Per una analisi il più possibile estesa dei problemi operativi cui dà luogo il regime transitorio nella fase di prima attuazione della legge, occorre esaminare e disciplinare anche casi particolari, nei quali il comportamento da tenere in concreto può risultare dubbio.

a) Altre indennità e somme liquidate dopo il 1° ottobre 1985 per rapporti cessati e liquidati in via principale anteriormente a tale data.

Può verificarsi che le altre indennità e somme siano liquidate dal sostituto d'imposta, che ha definitivamente liquidato il T.F.R. o l'indennità equipollente prima del 1° ottobre 1985 con il vecchio sistema impositivo, successivamente a questa data. Può, parimenti, versare in tale situazione il diverso sostituto d'imposta che liquida indennità aggiuntive (somme provenienti da fondi o casse autonome ecc.).

In tali casi il sostituto d'imposta, in applicazione del disposto del terzo comma dell'art. 4, liquiderà le ritenute secondo il nuovo sistema, applicando l'aliquota che, secondo detto nuovo sistema, si renderebbe applicabile sull'indennità principale (T.F.R. o indennità equipollente) già definitivamente liquidata secondo il vecchio sistema. Se l'altra indennità o somma è corrisposta da un sostituto diverso dal datore di lavoro o dall'ente erogante l'indennità principale, la predetta aliquota sarà richiesta al datore di lavoro o all'ente erogante, il quale è tenuto ad effettuare, a questi soli fini, la riliquidazione dell'indennità principale secondo il nuovo sistema, o a fornire i dati occorrenti per il relativo calcolo.

La tassazione dell'indennità principale (T.F.R. o indennità equipollente) effettuata con il vecchio sistema resta, beninteso, ferma nei confronti del datore di lavoro o dall'ente erogante che l'ha corrisposta, salva la facoltà del percettore di richiedere la riliquidazione dell'indennità principale secondo il nuovo sistema presentando l'apposita istanza all'intendente di finanza sempreché, ovviamente, ne ricorrano le condizioni, descritte al precedente capitolo IV.

Peraltro il sostituto d'imposta, nel liquidare l'altra indennità o somma, è tenuto a verificare, in osservanza del disposto del precitato terzo comma, che la relativa tassazione, in termini di ritenuta alla fonte, non sia più gravosa di quella che deriverebbe dall'applicazione del vecchio sistema.

Il sostituto d'imposta, anche se diverso dal datore di lavoro o dall'ente erogante l'indennità principale, nel calcolare le ritenute secondo il vecchio sistema ai fini del predetto raffronto, determinerà la base imponibile delle indennità in argomento escludendone le riduzioni di cui all'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973 (vecchio testo) per la parte che già sia stata fruita all'atto della liquidazione dell'indennità principale. A tal fine il sostituto diverso dal datore di lavoro od ente erogante l'indennità principale, nel richiedere l'aliquota da applicare all'altra indennità o somma, chiederà altresì entro quali limiti il soggetto interessato abbia goduto, in tale sede, delle cennate riduzioni.

Resta in ogni caso fermo l'obbligo, da parte del percettore dell'altra indennità o somma, della dichiarazione della stessa nel mod. 740 o 740/S — quadro D — relativo all'anno in cui tale indennità o somma è stata percepita.

b) Acconti e anticipazioni per i quali pende giudizio ritualmente promosso.

Secondo l'interpretazione fornita nei precedenti paragrafi, ove non si tratti di imposte derivanti da indennità di fine rapporto definitivamente liquidate, non si applicano le disposizioni del primo comma dell'art. 4, bensì quelle del terzo comma, stesso articolo, e pertanto la riliquidazione della nuova imposta va fatta ad opera del sostituto al momento del saldo, e non anche ad opera dell'amministrazione finanziaria a mezzo istanza di riliquidazione presentata dall'interessato.

In tale ottica va esaminata e risolta anche l'ipotesi che il giudizio, ritualmente promosso e pendente alla data dell'entrata in vigore della nuova legge, verta sulla tassazione di anticipazioni o di acconti.

Anche in questo caso la pendenza del giudizio non modifica quanto sopra chiarito circa la disciplina di tali anticipazioni e acconti e conseguentemente non è proponibile l'istanza di riliquidazione da parte dell'interessato: la tassazione dell'acconto o dell'anticipazione con il nuovo sistema avverrà anche in questi casi al saldo — o al successivo acconto o anticipazione — ad opera del sostituto d'imposta, salvo le eventuali, ulteriori correzioni dell'ufficio in base alla dichiarazione annuale dei redditi dell'interessato.

c) Acconti e anticipazioni per i quali è stata pagata una maggiore imposta o è dovuto un rimborso a seguito della liquidazione operata dall'ufficio in base alla dichiarazione.

In tali casi, che riguardano ipotesi analoghe a quelle sub *b*), l'intervento del sostituto, che provvede a riliquidare direttamente con il nuovo sistema l'indennità di fine rapporto e a conguagliare l'importo delle ritenute a suo tempo operate, non può estendersi alla maggiore imposta liquidata dall'ufficio e riscossa a mezzo ruolo né considerare gli eventuali rimborsi di ritenute derivanti dalla liquidazione della dichiarazione. Anche in tali casi ai relativi conguagli provvederà l'ufficio delle imposte in sede di liquidazione della dichiarazione dei redditi modello 740 e 740/S dell'interessato.

III - *Effetti del nuovo sistema impositivo sulle situazioni tributarie ricadenti nel precedente sistema e pendenti presso gli uffici.*

A completamento delle indicazioni e dei chiarimenti forniti nei capitoli precedenti, si reputa opportuno accennare brevemente alle ulteriori disposizioni che l'art. 4, sesto comma, della legge n. 482 prevede in

aggiunta ai criteri generali, contenuti nei precedenti commi, circa la liquidazione e la riliquidazione delle indennità pregresse.

Il comma citato interessa, principalmente, l'operato degli uffici delle imposte; si fa pertanto riserva di impartire nella sede opportuna ulteriori, più dettagliate istruzioni.

Al presente, si osserva quanto segue.

Come gia accennato al precedente capitolo IV, il comma in questione ha regolato, al di fuori delle ipotesi di cui al primo comma dell'art. 4 (e cioe in mancanza dell'istanza di riliquidazione), il trattamento tributario da applicare nei casi in cui il vecchio sistema impositivo, mancando la richiesta di parte, rimane consolidato.

In tali casi il legislatore, come già evidenziato, ha ritenuto che in presenza della nuova normativa non si dovesse portare a conclusiva applicazione il vecchio sistema ed ha pertanto disposto che la situazione giuridica va rilevata quale risulta alla data di entrata in vigore della legge (1° ottobre 1985) con conseguente abbandono, da un lato, delle maggiori imposte che si renderebbero applicabili secondo il sistema normativo abrogato (ipotesi sub *a*) e sub *b*), e riconoscimento, dall'altro, del diritto al trattamento più favorevole per il contribuente, qualora nei suoi confronti non sia stato ancora liquidato il tributo (ipotesi sub *c*), oppure emerga, secondo il vecchio sistema, un credito verso l'erario (ipotesi sub *d*).

Venendo alle ipotesi espressamente regolate dal sesto comma in esame, si precisa quanto segue:

1) la lettera *a*) del comma stabilisce che non si procede alla liquidazione, ai sensi dell'art. 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973, della maggiore imposta dovuta sulle indennità e altre somme gia corrisposte, né ad accertamento d'ufficio dell'imposta dovuta sulle predette indennità e altre somme assoggettate a ritenuta.

Il divieto di procedere alla liquidazione opera sia nel caso di maggiore imposta conseguente all'applicazione di una piu alta aliquota media del biennio precedente, sia nel caso di mero recupero di imposte per ritenute non esattamente liquidate dal sostituto o dai sostituti di imposta o in qualsiasi altra ipotesi.

Peraltro, nel caso di irregolare o inesatta effettuazione di ritenute da parte del sostituto, la norma non fa divieto di operare il recupero in capo al sostituto stesso, con le relative sanzioni.

Parimenti, gli accertamenti d'ufficio per omessa dichiarazione dell'indennità non possono piu essere notificati se trattasi di indennità e somme assoggettate a ritenuta;

2) in correlazione con quanto prescritto alla lettera *a*), la lettera *b*) del sesto comma dell'art. 4 stabilisce che non e piu dovuta la maggiore imposta liquidata ai sensi dell'art. 36-*bis* ed iscritta a ruolo, se alla data di entrata in vigore della legge (1° ottobre 1985) non è stata ancora pagata o se e decorso il termine per il ricorso contro il ruolo, né l'imposta accertata d'ufficio se, ricorrendone le medesime condizioni, sulle indennità e altre somme già corrisposte è stata operata la ritenuta. Gli uffici delle imposte provvederanno, in relazione a quanto esposto, ad annullare le iscrizioni già operate, dando disposizioni agli esattori per la sospensione delle riscossioni riguardanti il titolo indicato;

3) la lettera *c*) contempla le ipotesi in cui, per disposizione di legge, l'indennità di fine rapporto non sia stata assoggettata a ritenuta, ma abbia costituito oggetto, come prescritto, di dichiarazione nel quadro D del mod. 740 o 740/S.

La fattispecie riguarda le indennità percepite dai lavoratori subordinati dipendenti da soggetti che, non rivestendo la qualifica di sostituti di imposta, sono per legge esonerati dall'effettuazione delle ritenute; riguarda, pertanto, portieri, domestici, autisti, giardinieri, ecc., tutto il personale, cioè, dipendente normalmente da un soggetto privato, da un condominio, e figure affini e concerne, in particolare, coloro ai quali non sono state notificate, prima dell'entrata in vigore della legge, cartelle esattoriali contenenti iscrizioni a ruolo afferenti le indennità di che trattasi. Nella diversa ipotesi, infatti, anche tali soggetti rientrano nella disciplina generale e dovranno pertanto presentare istanza di riliquidazione.

In questi casi, la liquidazione ex art. 36-*bis*, che la legge preclude per le ipotesi sub *a*) e sub *b*) del comma, va invece effettuata applicandosi direttamente il nuovo sistema impositivo. Ove l'ufficio ritenga, per mancata conoscenza dei dati di cui il nuovo sistema ha previsto la rilevanza, di non poter liquidare le imposte dovute, provvederà a richiedere all'interessato gli elementi occorrenti. Poiché trattasi, evidentemente, di casi in cui il rapporto è cessato anteriormente alla data di entrata in vigore della legge n. 482, valgono le stesse considerazioni fatte a proposito della fattispecie di cui al primo e al terzo comma dell'art. 4 e all'art. 5, e cioè che il nuovo trattamento tributario non può risultare più gravoso di quello precedente, anche se nel caso di specie — data la sua particolare tipologia — non è prevista la presentazione dell'istanza di riliquidazione da parte dell'interessato.

Gli uffici, pertanto, nel liquidare le imposte dovute, metteranno a confronto vecchio e nuovo sistema, iscrivendo a ruolo l'imposta che deriva dall'applicazione del regime più favorevole per il contribuente:

4) la lettera *d*) del comma prevede, infine, che si fa luogo a rimborso delle ritenute operate sull'indennità e altre somme anteriormente corrisposte anche a titolo di anticipazioni solo se il relativo diritto deriva dalle norme vigenti prima della data di entrata in vigore della legge (1° ottobre 1985).

La fattispecie è stata già esaminata al paragrafo I del capitolo IV: essa sta a significare che, ove il contribuente abbia maturato il diritto ad una tassazione fondata (secondo il vecchio sistema) su un'aliquota media risultata più bassa di quella calcolata dal sostituto d'imposta sui redditi di lavoro dipendente, il medesimo ha diritto, in ogni caso, alla restituzione della differenza fra la ritenuta corrisposta e l'importo dell'imposta corrispondente, effettivamente dovuta.

Capitolo VI

RAPPORTI DI LAVORO ANCORA IN CORSO AL 1° OTTOBRE 1985 PER I QUALI SIANO STATE CORRISPOSTE ANTICIPAZIONI TASSATE CON IL VECCHIO SISTEMA.

Per le anticipazioni erogate, in costanza del rapporto di lavoro alla data del 1° ottobre 1985, anteriormente a tale data e tassate con il precedente sistema impositivo, la legge nulla dispone. Pertanto, secondo quanto illustrato in precedenza, la tassazione di tali anticipazioni confluisce in quella dell'indennità di fine rapporto, o di una ulteriore anticipazione o acconto successivamente corrisposto, secondo il nuovo sistema; l'imposta pagata sull'anticipazione secondo il vecchio sistema verrà scomputata all'atto di detta tassazione con esclusivo riferimento al nuovo sistema, senza, quindi, clausola di salvaguardia, ai sensi del primo comma, ultimo periodo, dell'art. 4, con riferimento alla vecchia imposta gravante sulla stessa, trattandosi di rapporti venuti a cessare sotto l'imperio della nuova legge.

L'eventuale credito del contribuente sarà compensato all'atto della nuova liquidazione dell'imposta sulle successive anticipazioni o sull'indennità, configurandosi un diritto al rimborso da parte del contribuente verso l'erario, da richiedersi nella dichiarazione dei redditi, solo se il credito dovesse ancora persistere dopo la liquidazione finale dell'indennità stessa.

Conseguentemente, come già accennato al precedente capitolo III, non e ammessa riliquidazione a mezzo istanza, da parte dell'interessato, dell'eventuale maggiore imposta gravante sull'anticipazione liquidata prima del 1° ottobre 1985, ne e ammesso il diritto a ripetere autonomamente la maggiore imposta eventualmente pagata in relazione ad una più alta aliquota media del biennio precedente rispetto a quella relativa ai redditi di lavoro dipendente calcolata dal sostituto; imposta che sara invece recuperata, come già precisato al precedente capitolo V, paragrafo II, lettera *c*), in sede di dichiarazione dei redditi, in concomitanza con la dichiarazione dell'indennità liquidata globalmente con il nuovo sistema.

PARTE TERZA

DISPOSIZIONI CONCLUSIVE

Capitolo VII

ADEMPIMENTI DEI SOSTITUTI DI IMPOSTA E DEI CONTRIBUENTI

A conclusione delle presenti istruzioni, appare necessario riassumere i principali adempimenti che, in base al sistema normativo portato dalla nuova legislazione, i sostituti di imposta e i contribuenti sono tenuti ad osservare in materia di trattamento fiscale delle indennità di fine rapporto.

1) *Sostituti d'imposta.*

Va innanzi tutto rilevato che il nuovo sistema impositivo ha accentuato la rilevanza dell'intervento del sostituto d'imposta, dal momento che per effetto del sistema stesso — che ha reso autonomo il criterio di determinazione dell'aliquota media applicabile alle indennità di fine rapporto, svincolandola dal rinvio a redditi estranei e basandola invece sull'ammontare netto dell'indennità — il prelievo fiscale alla fonte sulla indennità principale e sulle altre indennità strettamente collegate, eseguito dal sostituto, nella grande maggioranza dei casi esaurisce l'obbligo d'imposta a carico del lavoratore dipendente.

Come già chiarito al capitolo II paragrafo VII, le ulteriori implicazioni che il raccordo fra indennità principale ed «altre indennità e somme» può comportare, in ordine ad una diversa determinazione dell'aliquota, saranno regolate in sede di dichiarazione dei redditi e attraverso il controllo degli uffici finanziari.

Fonte normativa dell'obbligo dei sostituti di imposta di operare le ritenute sulle indennità di fine rapporto restano gli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nel testo modificato dall'art. 3 della legge n. 482. Infatti la lettera *d*) dell'art. 23 dispone, nel nuovo testo, che la ritenuta da operare è determinata sulla parte imponibile del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti e sulle altre indennità e somme di cui alla lettera *e*) dell'art. 12 del decreto indicato nella precedente lettera *a*) con i criteri di cui all'art. 14 dello stesso decreto. L'art. 29, n. 4 reca un testo pressocché identico a quello dell'articolo 23.

Ciò posto, si riassumono qui di seguito gli obblighi dei sostituti di imposta in ordine alla prescritta effettuazione delle ritenute:

a) Sostituto d'imposta che eroga, congiuntamente, il T.F.R. o la indennità equipollente ed «altre indennità e somme» (situazione a regime).

All'atto dell'erogazione di anticipazioni, di acconti o di indennità finali integralmente liquidate, relative all'indennità principale, il sostituto deve applicare la ritenuta calcolando il «reddito di riferimento» e la relativa aliquota media ed applicando altresì alla base imponibile le riduzioni previste dalla legge.

Sulle seconde indennità o indennità aggiuntive applicherà la ritenuta sulla base della stessa aliquota calcolata per l'indennità principale. Sulle anticipazioni (e cioé sulle erogazioni in costanza del rapporto di lavoro), invece, l'aliquota è quella minima della tabella IRPEF.

All'atto dell'erogazione di saldi di indennità in parte già liquidate, il sostituto ricalcolerà in ogni caso il «reddito di riferimento» e la relativa aliquota media, recuperando globalmente la maggiore imposta eventualmente dovuta, ove il calcolo per la determinazione del reddito di riferimento comporti una variazione in aumento dell'aliquota; variazione che si rifletterà anche sulle indennità aggiuntive a carico delle quali il recupero della maggiore imposta va comunque effettuato al momento del saldo dell'indennità principale, salvo il caso di incapienza.

b) Sostituto di imposta che eroga solo «altre indennità e somme» (situazione a regime).

In tali casi, è previsto l'obbligo di richiedere al sostituto che eroga il T.F.R. o l'indennità equipollente la misura

dell'aliquota gravante su tale indennità. In caso di ulteriori liquidazioni da parte del sostituto che eroga l'indennità principale, questi comunicherà gli intervenuti aggiornamenti di aliquota al diverso sostituto (cfr. decreto ministeriale del 30 dicembre 1985). Se il diverso sostituto abbia già integralmente erogato le altre indennità e somme, nessuna ritenuta potrà essere ulteriormente effettuata dallo stesso.

Per gli acconti sulle «altre indennità e somme», che presuppongono la cessazione del rapporto di lavoro, si applica l'aliquota comunicata dal sostituto che eroga l'indennità principale.

Per le anticipazioni (in costanza di rapporto di lavoro), si applica l'aliquota minima della tabella delle aliquote IRPEF.

Se l'altra indennità o somma viene corrisposta in relazione ad una cessazione del rapporto solo verso l'erogatore, costui applicherà l'aliquota con il criterio valido per l'indennità principale, e cioé mediante il calcolo del «reddito di riferimento» e della relativa aliquota media, senza alcuna riduzione della base imponibile.

c) Sostituto che eroga indennità di fine rapporto per rapporti cessati anteriormente al 1° ottobre 1985 (data di entrata in vigore della legge n. 482/1985) ma liquidati in tutto o in parte dopo tale data (regime transitorio).

Il sostituto deve applicare gli stessi criteri di calcolo validi per il sistema a regime. Ovviamente in tale sede procederà all'imputazione dell'imposta pagata con il vecchio sistema su eventuali acconti e anticipazioni, conguagliandola definitivamente all'atto della liquidazione finale. Qualora la tassazione secondo il nuovo regime dovesse risultare più gravosa, resterà ferma la tassazione eseguita con le vecchie norme.

In caso di tassazione più favorevole con il nuovo sistema, le eventuali somme a credito del contribuente sarannno indicate nella dichiarazione dei redditi e al loro rimborso sarà provveduto d'ufficio.

Ove il sostituto abbia, anteriormente al 1° ottobre 1985, liquidato definitivamente indennità successivamente rideterminate in un maggiore ammontare, dovrà tener conto della possibile presentazione dell'istanza di riliquidazione all'Amministrazione finanziaria, da parte dell'interessato, adeguandosi alle istruzioni dettate al precedente capitolo V paragrafo I.

d) Sostituto che ha erogato, anteriormente al 1° ottobre 1985, anticipazioni su indennità per rapporti di lavoro in corso a tale data.

Il sostituto opererà i conguagli all'atto di eventuali ulteriori anticipazioni, ovvero all'atto della erogazione finale dell'indennità, applicando integralmente il nuovo sistema, secondo le indicazioni già fornite.

In tutte le ipotesi sopra menzionate il sostituto d'imposta dovrà rilasciare la certificazione prevista dall'art. 3, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, cioé il modello 102, modificato e ristrutturato in funzione della nuova normativa. Per l'anno 1985 la certificazione sarà di duplice contenuto, l'uno concernente le somme erogate anteriormente al 1° ottobre 1985 con applicazione del vecchio sistema impositivo, l'altro concernente le somme corrisposte a partire dal 1° ottobre 1985 con applicazione del nuovo sistema impositivo.

In ogni caso resta fermo, a carico del sostituto, l'obbligo di presentazione della prescritta dichiarazione modello 770, quadro *B*.

Circa la qualificazione del sostituto di imposta, nulla è innovato alle disposizioni degli articoli 23, primo comma, e 29 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600; tra i sostituti di imposta, per gli effetti che qui interessano, è altresì compreso l'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS), anche nella veste di erogatore di indennità di fine rapporto a carico della CIG (Cassa integrazione guadagni) e a carico del Fondo di garanzia di cui all'art. 2 della legge 29 maggio 1982, n. 297.

Per quanto concerne, infine, i versamenti delle ritenute sulle indennità di fine rapporto, si ricorda che con decreto ministeriale del 16 dicembre 1985, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 303 del 27 dicembre 1985, è stato istituito un nuovo codice tributo n. 1012 denominato «Ritenuta su indennità per cessazione di rapporto di lavoro»; i relativi termini di versamento sono quelli stabiliti dall'art. 8, n. 1, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 602, ovvero per i datori di lavoro non agricoli, con riferimento ai dipendenti per i quali i relativi contributi obbligatori sono versati all'INPS o ad altro ente previdenziale diverso dallo SCAU, quelli stabiliti ai sensi del decreto ministeriale 24 febbraio 1984, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 193 del 14 luglio 1984, emanato in attuazione del decreto legge 12 settembre 1983, n. 463, convertito, con modificazioni, nella legge 11 novembre 1983, n. 638.

2) Contribuenti.

Per il contribuente il nuovo sistema impositivo sulle indennità di fine rapporto non ha comportato nuovi adempimenti a suo carico.

Poiché, come più volte chiarito nel corso delle presenti istruzioni, il nuovo sistema non ha reso formalmente definitiva la tassazione dell'indennità in discorso in sede di ritenuta ad opera del sostituto né alcuna modifica è stata apportata alla normativa di cui all'art. 1 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, concernente la «dichiarazione dei soggetti passivi», resta fermo, per il contribuente, l'obbligo della dichiarazione delle indennità di fine rapporto al quadro *D* del modello 740 o 740/S.

*
* *

Le intendenze di finanza e gli ispettorati compartimentali delle imposte dirette accuseranno ricevuta della presente alla Direzione generale delle imposte dirette; gli uffici distrettuali delle imposte dirette e i centri di servizio alle rispettive intendenze di finanza.

Il Ministro: VISENTINI

ALLEGATI

ALLEGATO *A*

Legge 26 settembre 1985, n. 482: *Modificazioni del trattamento tributario delle indennità di fine rapporto e dei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita.* (pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 230 del 30 settembre 1985).

(Omissis).

ALLEGATO *B*

Legge 29 maggio 1982, n. 297: *Disciplina del trattamento di fine rapporto e norme in materia pensionistica.* (pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 147 del 31 maggio 1982).

(Omissis).

ALLEGATO *C*

Decreto del Ministro delle finanze 26 novembre 1985: *Approvazione del modello di istanza per la riliquidazione della imposta relativa alle indennità ed alle altre somme percepite in dipendenza della cessazione di rapporto di lavoro subordinato di cui all'art. 4 della legge 26 settembre 1985, n. 482.* (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 282 del 30 novembre 1985).

(Omissis).

ALLEGATO *D*

Decreto del Ministro delle finanze 30 novembre 1985: *Criteri e modalità per lo scambio delle informazioni fra sostituti d'imposta ai sensi dell'art. 2, secondo comma, della legge 26 settembre 1985, n. 482, concernente modificazioni del trattamento tributario delle indennità di fine rapporto.* (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 3 del 4 gennaio 1986, serie generale).

(Omissis).

ALLEGATO *E*

Decreto 16 dicembre 1985: *Istituzione di codice tributo esattoriale per il versamento delle ritenute su indennità per cessazione di rapporto di lavoro.* (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 303 del 27 dicembre 1985).

(Omissis).

ALLEGATO *F*

RIDUZIONE DELLA BASE IMPONIBILE E CALCOLO DEL REDDITO DI RIFERIMENTO

Tabella F/1

Computo della misura della riduzione annua di L. 500.000 per i periodi inferiori all'anno nella determinazione della base imponibile.

1 mese	L.	41.667
2 mesi	»	83.333
3 mesi	L.	125.000
4 mesi	»	166.667
5 mesi	»	208.333
6 mesi	»	250.000
7 mesi	»	291.667
8 mesi	»	333.333
9 mesi	»	375.000
10 mesi	»	416.667
11 mesi	»	458.333

Tabella F/2

Computo della misura della riduzione annua di L. 370.000 per i periodi inferiori all'anno nella determinazione della base imponibile.

1 mese	L.	30.833
2 mesi	»	61.667
3 mesi	»	92.500
4 mesi	»	123.333
5 mesi	»	154.167
6 mesi	»	185.000
7 mesi	»	215.833
8 mesi	»	246.667
9 mesi	»	277.500
10 mesi	»	308.333
11 mesi	»	339.167

N.B. — Per le riduzioni di L. 135.000 e di L. 225.000 i rapporti $\frac{135.000}{12}$ e $\frac{225.000}{12}$ sono pari a numeri interi; pertanto la misura della riduzione per ciascun periodo mensile è sempre pari a un numero intero. Conseguentemente, si è omesso di riportare le relative tabelle.

Tabella F/3

Determinazione dei coefficienti per frazione di anno ai fini del calcolo del reddito di riferimento

1 mese	0,083
2 mesi	0,166
3 mesi	0,250
4 mesi	0,333
5 mesi	0,416
6 mesi	0,500
7 mesi	0,583
8 mesi	0,666
9 mesi	0,750
10 mesi	0,833
11 mesi	0,916

Allegato G/1

ESEMPI DI LIQUIDAZIONE DEL NUOVO TRATTAMENTO TRIBUTARIO SULLE INDENNITÀ DI FINE RAPPORTO

CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI UN DIPENDENTE AL 30 NOVEMBRE 1985

Anzianità: anni 23 e mesi 5 . . . . = 23,416
TFR al 30 novembre 1985 L. 27.229.366

1) *Calcolo aliquota:*

Reddito di riferimento $\frac{27.229.366 \times 12}{23,416}$ = L. 13.954.236

Imposta sul reddito di riferimento:

11.000.000 × 18% =	L.	1.980.000 +
2.954.236 × 27% =	»	797.644
	L.	2.777.644

Aliquota = $\frac{2.777.644}{13.954.236}$ = 19,90%

2) *Calcolo della riduzione:*

(23 × 500.000) + 208.333) . . . . =	L.	11.500.000 +
	»	208.333
	L.	11.708.333

3) *Calcolo imponibile:*

TFR (al netto dei contributi previdenziali)	L.	27.229.366
Riduzione	»	11.708.333
Imponibile .	L.	15.521.033

4) *IRPEF dovuta su TFR:* 15.521.033 × 19,90% = 3.088.686

Allegato G/2

CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI UN DIPENDENTE PER ESODO AGEVOLATO AL 30 NOVEMBRE 1985, CON EROGAZIONE DI ALTRA INDENNITA O SOMMA

Anzianità: anni 20 e mesi 9 . . . . = 20,750
TFR al 30 novembre 1985 . . . . L. 24.924.925
Liberalità . . . . » 20.000.000

1) *Calcolo aliquota:*

Reddito di riferimento $\frac{24.924.925 \times 12}{20,750}$ = L. 14.414.414

Imposta sul reddito di riferimento: L. 2.901.891

Aliquota = $\frac{2.901.891}{14.414.414}$ = 20,13%

2) *Calcolo della riduzione:*

(20 × 500.000) + 375.000 . . . . =	L.	10.000.000 +
	»	375.000
	L.	10.375.000

3) *Calcolo imponibile:*

TFR (al netto dei contributi previdenziali)	L.	24.924.925
Riduzione	»	10.375.000
Imponibile	L.	14.549.925
Atto di liberalità	»	20.000.000
Totale imponibile .	L.	34.549.925

4) *IRPEF dovuta sul totale indennità:* 34.549.925 × 20,13% = L. 6.954.900

Allegato G/3

CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI UN DIRIGENTE AL 30 NOVEMBRE 1985

Anzianità: anni 26 e mesi 5 . . . . = 26,416
TFR al 30 novembre 1985 . . . . L. 175.000.000

1) *Calcolo aliquota:*

a) Determinazione della eccedenza di anzianità maturata al 31 gennaio 1979 e computata nel TFR al 30 novembre 1985.
Retribuzione al 31 maggio 1982 . . . . = L. 3.494.914
Coefficiente per maggiore anzianità maturata al 31 gennaio 1979 . . . . = 9,867

Sviluppo	Montante
b) Base di calcolo: 3.494.914 × 9,867	al 31 maggio 1982 = L. 34.484.316

Indice di rivalutazione della legge n. 297/82

34.484.316 × 8,3917%	al 31 dicembre 1982 = L. 37.378.136
37.378.136 × 11,064777%	al 31 dicembre 1983 = » 41.513.943
41.513.943 × 8,0978%	al 31 dicembre 1984 = » 44.875.659
44.875.659 × 7,274339%	al 31 dicembre 1985 = » 48.140.067

c) Ammontare del TFR al netto «dell'eccedenza»:

L. 175.000.000 — 48.140.067 = TFR utile per calcolo aliquota = L. 126.859.933

Reddito di riferimento $\frac{126.859.933 \times 12}{26,416}$ = L. 57.628.679

Imposta sul reddito di riferimento: = L. 18.597.758

Aliquota = $\frac{18.597.758}{57.628.679}$ = 32,27%

2) *Calcolo della riduzione:*

(26 × 500.000) + 208.333) . . . . =	L.	13.000.000 +
	»	208.333
	L.	13.208.333

3) *Calcolo imponibile:*

TFR (al netto dei contributi previdenziali)	L.	175.000.000 —
Riduzione	»	13.208.333
Imponibile .	L.	161.791.667

4) *IRPEF dovuta su TFR:*

161.791.667 × 32,27% = L. 52.210.171

Allegato G/4

CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI UN DIPENDENTE AL 31 AGOSTO 1985 CON PAGAMENTO DI ACCONTO ASSOGGETTATO CON LA PREVIGENTE NORMATIVA E CON LIQUIDAZIONE DEFINITIVA IL 30 OTTOBRE 1985

Anzianità: anni 17 e mesi 4.	=	17,333
TFR al 31 agosto 1985	L.	27.310.862
Acconto (erogato il 10 settembre 1985)	»	19.310.192
Riduzioni		
30%	L.	5.793.057
18 anni × 100.000	»	1.800.000
Imponibile .	L.	11.717.135
aliquota biennio (in aspettativa 1984/1983).		10%
IRPEF.	L.	1.171.713
IRPEF ritenute su acconto	= L.	1.171.713

	Nuovo calcolo		Vecchio calcolo	
1) *Calcolo aliquota:*				
Reddito di riferimento $\frac{27.310.862 \times 12}{17,333}$	= L.	18.907.883		
Imp. sul reddito di riferimento:	= »	4.115.128		
Aliquota = $\frac{4.115.128}{18.907.883}$ = 21,76%				10%
2) *Calcolo della riduzione:*				
(17 × 500.000) + 166.667).	= L.	8.500.000 +	20% = L.	5.462.172
	»	166.667	18 anni = »	1.800.000
	L.	8.666.667	L.	7.262.172
3) *Calcolo imponibile:*				
TFR (al netto dei contributi previdenziali.).	L.	27.310.862	L.	27.310.862
Riduzione	»	8.666.667	»	7.262.172
Imponibile.	L.	18.644.195	L.	20.048.690
Aliquota		21,76%		10%

		Nuovo calcolo		Vecchio calcolo
4) *IRPEF dovuta sul totale TFR*	L.	4.056.977	L.	2.004.869
IRPEF ritenuta su acconto	»	1.171.713	»	1.171.713
IRPEF da trattenere . . .	L.	2.885.264	L.	833.156

L'imposta da trattenere, pur applicando il nuovo criterio impositivo, è quella di L. 833.156 determinata con la previgente normativa.

ALLEGATO *G/5*

CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI UN DIPENDENTE AL 31 OTTOBRE 1985 CON PERCEZIONE DI UNA ANTICIPAZIONE LEGGE N. 297/82

Anzianità: anni 20 e mesi 3 . . . . = 20,250
TFR al 30 ottobre 1985 comprensivo di: . . . . L. 27.226.031
anticipazione 70% TFR percepita nel 1983 . . . . » 19.058.221
con un prelievo IRPEF . . . . » 2.354.314

1) *Calcolo aliquota:*

Reddito di riferimento $\frac{27.226.031 \times 12}{20,250}$ = L. 16.133.944

Imposta sul reddito di riferimento . . . . » 3.366.164

Aliquota = $\frac{3.366.164}{16.133.944}$ = 20,86%

2) *Calcolo della riduzione:*

(20 × 500.000) + 123.000) . . . . = L. 10.000.000 +
» 125.000
L. 10.125.000

3) *Calcolo imponibile:*

TFR (al netto dei contributi previdenziali)	L.	27.226.031
Riduzione	»	10.125.000
Imponibile	L.	17.101.031
Aliquota		20,86%
4) *IRPEF dovuta sul totale TFR*	L.	3.567.275
IRPEF ritenuta su anticipazione	»	2.354.314
IRPEF da trattenere . . .	L.	1.212.961

ALLEGATO *G/6*

CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI UN DIPENDENTE AL 31 DICEMBRE 1985 CON PERCEZIONE NELLO STESSO ANNO DI UNA ANTICIPAZIONE LEGGE N. 297/82 (CASO DI ECCEDENZA DI RITENUTA)

Anzianità: anni 16 e mesi 11 . . . . = 16,916
TFR al 31 dicembre 1985 comprensivo di: . . . . L. 17.094.510
anticipazione 70% TFR percepita nel 1985 . . . . » 11.966.157
con un prelievo IRPEF . . . . » 2.042.066

1) *Calcolo aliquota:*

Reddito di riferimento $\frac{17.094.510 \times 12}{16,916}$ = L. 12.126.633

Imposta sul reddito di riferimento . . . . » 2.284.190

Aliquota = $\frac{2.284.190}{12.126.632}$ = 18,84%

2) *Calcolo della riduzione:*

(16 × 500.000) + 458.333) . . . . = L. 8.000.000 +
» 458.333
L. 8.458.333

3) *Calcolo imponibile:*

TFR (al netto dei contributi previdenziali)	L.	17.094.510
Riduzione	»	8.458.333
Imponibile	L.	8.636.177
Aliquota		18,84%
4) *IRPEF dovuta sul totale TFR*	L.	1.627.056
IRPEF ritenuta su anticipazione	»	2.042.066
Eccedenza da indicare sul mod. 102.	L.	415.010

Allegato G/7

CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI UN DIPENDENTE AL 30 NOVEMBRE 1985 IL CUI TFR È INFERIORE A L. 500.000

Anzianità: anni 1

TFR accantonato	L.	490.000
Atto di liberalità	»	1.500.000

1) *Calcolo aliquota:* $\frac{490.000}{1} \times 12 = 5.880.000 = 18\%$

2) *Riduzione*	L.	500.000
3) Imponibile TFR	L.	490.000
Riduzione	»	500.000
Imponibile	»	0
Atto liberalità	»	1.500.000
Totale imponibile	»	1.500.000
4) *IRPEF dovuta:* 1.500.000 × 18%	= L.	270.000
Liquidazione TFR	L.	490.000
Atto liberalità	»	1.500.000
	L.	1.990.000
IRPEF	»	270.000
Netto	L.	1.720.000

Allegato G/8

CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI UN DIPENDENTE AL 31 OTTOBRE 1985 CON PAGAMENTO DEL PREAVVISO ALLA DATA DELLA RISOLUZIONE E CON SUCCESSIVA EROGAZIONE DEL T.F.R. (CASO DI ACCONTO DI ALTRA INDENNITA E SOMMA PRIMA DEL COMPUTO TOTALE DEL T.F.R. MATURATO ALLA DATA R.R.L.).

Anzianità: anni 13 e mesi 7	=	13.583
Preavviso al netto contributi previdenziali	= L.	17.302.858
TFR accantonato al 30 settembre 1985	= »	59.421.245
TFR spettante al 31 ottobre 1985	= »	60.898.325

1) *Calcolo aliquota:*

Reddito di riferimento $\frac{59.421.245 \times 12}{13,583}$ = L. 52.496.130

Imposta sul reddito di riferimento . . . L. 16.493.413

Aliquota = $\frac{16.493.413}{52.496.130}$ = 31/41%

2) *Preavviso al netto contributi*	L.	17.302.858
Imponibile	»	17.302.858
Aliquota		31,41%
3) *IRPEF dovuta* (salvo conguaglio all'atto della liquidazione TFR)	L.	5.434.827

ALLEGATO *H*

TABELLE DELLE ALIQUOTE IRPEF

Allegato H/1

TABELLA DELLE ALIQUOTE DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (in vigore dal 1° gennaio 1974 al 31 dicembre 1975) ALLEGATA AL D.P.R. 29 SETTEMBRE 1973, N. 597 (pubblicato nel suppl. ordinario n. 1 alla *Gazzetta Ufficiale* n. 268 del 16 ottobre 1973).

Aliquote percentuali per scaglioni di reddito

Reddito (scaglioni in milioni di lire)				Aliquota %
fino a	2			10
oltre	2	fino a	3	13
»	3	»	4	16
»	4	»	5	19
»	5	»	6	22
»	6	»	7	25
»	7	»	8	27
»	8	»	9	29
»	9	»	10	31
»	10	»	12	32
»	12	»	14	33
»	14	»	16	34
»	16	»	18	35
»	18	»	20	36
»	20	»	25	38
»	25	»	30	40
»	30	»	40	42
»	40	»	50	44
»	50	»	60	46
»	60	»	80	48
»	80	»	100	50
»	100	»	125	52
»	125	»	150	54
»	150	»	175	56
»	175	»	200	58
»	200	»	250	60
»	250	»	300	62
»	300	»	350	64
»	350	»	400	66
»	400	»	450	68
»	450	»	500	70
»	500			72

Allegato H/2

TABELLA DELLE ALIQUOTE DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (in vigore dal 1° gennaio 1976 al 31 dicembre1982) ALLEGATA ALLA LEGGE 2 DICEMBRE 1975, N. 576 (pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 321 del 4 dicembre 1975).

Aliquote percentuali per scaglioni di reddito

Reddito (scaglione in milioni di lire)				Aliquota %
fino a	3			10
oltre	3	fino a	4	13
»	4	»	5	16
»	5	»	6	19
»	6	»	7,5	22
»	7,5	»	9	25
»	9	»	11	27
»	11	»	13	29
»	13	»	15	31
»	15	»	17	32
»	17	»	19	33
»	19	»	22	34
»	22	»	25	35
»	25	»	30	36
»	30	»	35	38
»	35	»	40	40
»	40	»	50	42
»	50	»	60	44
»	60	»	80	46
»	80	»	100	48
»	100	»	125	50
»	125	»	150	52
»	150	»	175	54
»	175	»	200	56
»	200	»	250	58
»	250	»	300	60
»	300	»	350	62
»	350	»	400	64
»	400	»	450	66
»	450	»	500	68
»	500	»	550	70
»	550			72

Allegato H/3

TABELLA DELLE ALIQUOTE DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (in vigore dal 1° gennaio 1983 al 31 dicembre 1985) CONTENUTA NELL'ART. 3 DEL D.L. 30 DICEMBRE 1982, N. 953 (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 359 del 31 dicembre 1982), NEL TESTO RISULTANTE DALLA LEGGE DI CONVERSIONE 28 FEBBRAIO 1983, N. 53 (pubblicata nel supplemento ordinario alla *Gazzetta Ufficiale* n. 58 dal 1° marzo 1983).

Aliquote percentuali per scaglioni di reddito

Reddito (scaglioni in milioni di lire)	Aliquota %
fino a 11	18
oltre 11 fino a 24	27
» 24 » 30	35
» 30 » 38	37
» 38 » 60	41
» 60 » 120	47
» 120 » 250	56
» 250 » 500	62
» 500	65

Allegato H/4

TESTO DELL'ART. 11 DEL D.P.R. 29 SETTEMBRE 1973, N. 597 (in vigore dal 1° gennaio 1986), COME SOSTITUITO DALL'ART. 1 DEL D.L. 4 GENNAIO 1986, N. 1 (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 3 del 4 gennaio 1986, serie generale).

Art. 11 *(Determinazione dell'imposta)*. — L'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto delle deduzioni previste nell'articolo 10, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

fino a 6 milioni di lire 12 per cento;
oltre 6 fino a 12 milioni di lire 22 per cento;
oltre 12 fino a 30 milioni di lire 28 per cento;
oltre 30 fino a 50 milioni di lire 34 per cento;
oltre 50 fino a 100 milioni di lire 41 per cento;
oltre 100 fino a 150 milioni di lire 48 per cento;
oltre 150 fino a 300 milioni di lire 53 per cento;
oltre 300 fino a 600 milioni di lire 58 per cento;
oltre 600 milioni di lire 62 per cento.

86A0997

GIUSEPPE MARZIALE, *direttore*

DINO EGIDIO MARTINA, *redattore*
FRANCESCO NOCITA, *vice redattore*

Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S.

(c.m. 411200860380) **L. 1.800**